



NINA AGUIAR

TRIBUTACIÓN Y CONTABILIDAD
UNA PERSPECTIVA HISTÓRICA
Y DE DERECHO COMPARADO.

COLECCION JURIDICA



RUIZ DE ALOZA EDITRES



Tributación y contabilidad

**Una perspectiva histórica
y de derecho comparado.**

Nina Aguiar



RUIZ DE ALOZA Editores

Ruiz de Aloza Editores, S.L.

ISBN: 978-84-92971-78-7

Depósito Legal: GR 3845-2011

© NINA TERESA SOUSA SANTOS AGUIAR.

© Ruiz de Aloza Editores, S.L.

C/. Ingeniero Santa Cruz, nº 17-1º C

18007-Granada

Teléfono. 958-133.307

www.ruizdealoz.com

info@ruizdealoz.com

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

“Dans le pouvoir étonnant du prince, et l'étrange foiblesse du peuple, il faut qu'il ne puisse y avoir d'équivoque sur rien. Les tributs doivent être si faciles à percevoir, et si clairement établis, qu'ils ne puissent être augmentés ni diminués par ceux qui les lèvent.”

(“Frente al inmenso poder del príncipe, y la extrema fragilidad del pueblo, hay que garantizar que no pueda ocurrir equivoco alguno sobre nada. Los tributos deben ser de tal manera sencillos de entender, y establecidos de manera tan clara, que no puedan ser aumentados ni disminuidos por quienes los aplican.”)

Montesquieu, *De l'esprit des Lois*, Libro XIII, Cap. X. 1748



A MIS HIJAS TERESA, LEONOR Y JOANA
A CARLOS

Agradecimientos

Debo agradecer a las personas que contribuyeron a dar la luz a la presente obra. En primer lugar a la Doctora María de los Ángeles García Frías, Profesora de la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca y letrada en el Tribunal Constitucional, y entre 2002 y 2006 directora de la tesis doctoral de la autora. A título póstumo al Doctor José Luís Saldanha Sanches, Profesor de la Universidad Católica Portuguesa y de la Facultad de Derecho de Lisboa. A la Doctora Gloria Teixeira, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Porto. Al Doctor Thomas Zinzer, que posibilitó a la autora una estancia en la Facultad de Derecho de Múnich. Al Doctor Daniel Gutmann, que posibilitó a la autora una estancia de en la Facultad de Derecho de la Universidad Paris I.



INDICE

ABREVIATURAS.....	19
PROLOGO.....	23
I. INTRODUCCIÓN.....	29
1. LA PERSISTENCIA A LO LARGO DE LA HISTORIA DE LA RELACIÓN DE DEPENDENCIA ENTRE EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS Y LA CONTABILIDAD.....	29
2. METODOLOGÍA Y ORDEN DE LA EXPOSICIÓN.....	46
II. LA CUANTIFICACIÓN DEL BENEFICIO IMPONIBLE EN EL DERECHO COMPARADO. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA, JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL.....	49
1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES.....	49
1.1. <i>Los ordenamientos elegidos y el orden seguido en su análisis.....</i>	<i>49</i>
1.2. <i>Los aspectos analizados.....</i>	<i>53</i>
2. EL ORDENAMIENTO DE REINO UNIDO.....	56
2.1. <i>La definición de la base imponible – normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil.....</i>	<i>56</i>
2.1.1. <i>Caracteres generales del sistema.....</i>	<i>56</i>
2.1.2. <i>Los llamados “Ordinary principles of commercial accountancy”.....</i>	<i>59</i>
2.1.3. <i>La supremacía de los principios legales. La cuantificación de la renta como una “cuestión de hecho” o como una “cuestión de derecho”.....</i>	<i>61</i>
2.1.4. <i>La “noción común” (jurídica) y la “noción técnica” de renta.....</i>	<i>62</i>
2.1.5. <i>La concepción híbrida de renta.....</i>	<i>64</i>
2.1.6. <i>Los problemas del principio de la supremacía judicial.</i>	<i>65</i>
2.1.7. <i>El indescribable concepto de “principios ordinarios de contabilidad”.....</i>	<i>67</i>
2.1.8. <i>Los “principios correctos de la contabilidad mercantil”, o el inevitable carácter normativo del concepto de beneficio empresarial.....</i>	<i>69</i>
2.1.9. <i>La capitulación de los jueces o la adhesión judicial a los estándares contables.....</i>	<i>71</i>
2.1.10. <i>La cuestión aparentemente insoluble de la relevancia jurídica de los Statements of standard accounting practice.</i>	<i>73</i>
2.1.11. <i>Los principios jurídicos relativos a la determinación de la renta.....</i>	<i>76</i>
2.2. <i>La relevancia de los estados financieros mercantiles para el cálculo del beneficio imponible.....</i>	<i>80</i>
3. EL ORDENAMIENTO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.....	82
3.1. <i>Evolución legislativa de la imposición sobre la renta empresarial.....</i>	<i>82</i>

3.2. La definición de la base imponible. Normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil.....	83
3.2.1. La progresiva aproximación material entre la renta fiscal y la renta mercantil.....	83
3.2.2. Requisitos generales para el cálculo de la renta gravable en el derecho vigente.....	87
3.2.3. El requisito de un “claro reflejo de la renta”.....	88
3.2.4. El requisito de “book conformity”	94
4. EL ORDENAMIENTO ALEMÁN.....	98
4.1.1. La introducción del principio de relevancia prejudicial (<i>Massgeblichkeitsprinzip</i>).....	98
4.1.2. La ruptura del principio de conformidad con el Derecho mercantil: formación de un bloque de excepciones al Derecho mercantil en la legislación tributaria.....	103
4.1.3. La definición de la base imponible - el derecho actual.....	106
a. La redacción del párrafo 5.1 de la <i>Einkommensteuergesetz</i>	106
b. La interpretación del párrafo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre la renta discutida durante 70 años. Las dos tesis principales.....	107
c. La tesis tradicional: la vinculación de la base imponible al balance mercantil concreto....	111
d. La denegación por el <i>Bundesfinanzhof</i> de una base legal para el principio de relevancia prejudicial formal.....	114
e. La reacción legislativa a la sentencia del <i>Bundesfinanzhof</i> de 1986.....	117
f. El cambio legislativo de 1990 – el problema de las normas fiscales valorativas especiales.	118
g. El cambio legislativo de 2009.....	126
4.2. La relevancia prejudicial material.....	126
4.2.1. El ámbito de la remisión: el controvertido significado del término “principios generales del Derecho mercantil relativos a una contabilidad ordenada”.....	126
4.2.2. La delimitación negativa del ámbito de recepción por parte de la normativa tributaria. La sentencia del <i>Bundesfinanzhof</i> del 1969.....	129
4.3. Evaluación final sobre el principio de relevancia prejudicial en el derecho alemán.....	133
5. EL ORDENAMIENTO FRANCÉS.....	134
5.1. La definición de la base imponible – normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil	134
5.1.1. La progresiva separación entre los conceptos de beneficio líquido y de beneficio imponible.....	134
5.1.2. La relación de la norma tributaria con el Derecho contable mercantil en la legislación de 1941 – el Derecho tributario dicta las normas para el cálculo del beneficio neto....	140
5.1.3. Establecimiento de una conexión formal en casos puntuales.....	141
5.1.4. La progresiva interferencia del legislador fiscal en el Derecho contable.....	143
5.2.El principio del balance único.....	145

5.2.1. El principio del balance único implícito en los casos de conexión con la contabilidad mercantil concreta.....	145
5.2.2. La “teoría de los errores contables y de las decisiones de gestión”.....	147
5.3. El problema del reflejo de las normas fiscales en la contabilidad mercantil.....	148
6. EL ORDENAMIENTO ITALIANO.....	154
6.1. Evolución legislativa de la tributación de la renta empresarial.....	154
6.2. La definición de la base imponible en las primeras leyes tributarias.....	156
6.2.1. El principio de “legamen” como un principio tradicional del Derecho tributario italiano.....	156
6.2.2. La cuestión de la dependencia inversa de facto en la vigencia de la legislación de 1958.....	159
6.3. La reforma legislativa de 1973 – el concepto de doppia rottaia	162
6.3.1. El acercamiento a los principios contables y la conexión al balance concreto.....	162
6.3.2. Las tesis interpretativas del doble balance y del balance único – de nuevo el problema de una formulación equívoca.....	164
6.3.3. El problema del reflejo de las normas fiscales sobre el balance mercantil – “dipendenza rovesciata”.....	169
6.3.4. Las modificaciones legislativas del 1986.....	171
6.4. La reacción del Derecho mercantil.....	175
6.4.1. La situación legislativa civil hasta 1991.....	175
a. Los antecedentes.....	176
b. Los cambios provocados por las Directivas europeas relativas a las cuentas empresariales.....	178
c. Nuevos cambios en 1994, con los que la ley civil abre camino a un mayor inquinamento fiscal de las cuentas comerciales.....	180
6.5. Las reformas de 2003-2005.....	181
6.6. La reforma de 2008.....	184
7. EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL.....	185
7.1. Evolución legislativa de la imposición sobre la renta empresarial.....	185
7.2. La definición de la base imponible en el Derecho tributario y su relación con la contabilidad mercantil.....	191
7.2.1. El Reglamento de 1896 – el inaugurar de una tradición de independencia.....	191
7.2.2. El Reglamento de 1896 – la génesis de la conexión formal.....	194
7.2.3. La Ley de 1920 – Desarrollo del principio de inscripción contable.....	198
7.2.4. La Ley de 1957 – el poder discrecional de la Administración frente a la contabilidad del contribuyente.....	200
7.2.5. La Ley de 1967 – un intento de vincular la Administración a la contabilidad del sujeto pasivo.....	204

7.2.6. La Ley de 1978 y el Reglamento de 1982 – la consagración plena del “principio de inscripción contable (aparentemente contra la intención de la ley).....	205
7.2.7. La Ley de 1995 – una delimitación del perímetro de conexión formal y el fin de la dependencia inversa.....	215
a. El artículo 10.3: la remisión al Derecho mercantil.....	215
b. El artículo 19.3.....	218
c. El artículo 143.....	219
7.2.8. La reforma de 2004.....	224
7.3. La dependencia inversa.....	226
7.3.1. Los mecanismos de su supresión en la actual Ley de impuesto.....	226
7.3.2. La reforma de 2007.....	229
III. LA RELACIÓN ENTRE LA NORMA QUE DEFINE LA BASE IMPONIBLE Y LA CONTABILIDAD MERCANTIL.....	231
1. CUESTIONES TERMINOLÓGICAS.....	231
1.1. La “contabilidad” en una acepción lata.....	231
1.2. La “contabilidad” en sentido fáctico (A). Contabilidad financiera o contabilidad mercantil.....	233
1.3. “Contabilidad” en sentido fáctico (B): balance, resultado contable y contabilidad de base.....	235
1.4. La regulación contable.....	236
2. LOS ASPECTOS ESTRUCTURALES EN UNA RELACIÓN NORMATIVA ENTRE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y LA CONTABILIDAD MERCANTIL.....	237
2.1. Planteamiento.....	237
2.2. Cuestiones relativas a la determinación de la base imponible.....	238
2.3. La separación entre la regulación material de la base imponible y la vinculación al balance mercantil concreto.....	239
2.4. La vinculación del contribuyente y de la Administración al balance mercantil concreto	243
2.5. Las normas aplicables al balance mercantil.....	246
2.6. La denominación de los conceptos.....	247
2.6.1. La conexión formal o prejudicialidad-dependencia.....	247
2.6.2. La conformidad material.....	251
3. OPCIONES LEGISLATIVAS CONCERNIENTES A LA REGULACIÓN MATERIAL DEL CÁLCULO DEL BENEFICIO IMPONIBLE.....	252
3.1. La necesidad de una regulación jurídica de la cuantificación de la renta.....	252
3.2. Las posibilidades legislativas para la regulación de la cuantificación de la renta - Regulación autónoma y reenvío normativo.....	254
3.3. La norma remisiva.....	261

3.3.1 Evolución en los sistemas continentales.....	261
3.3.2. La norma remisiva tácita.....	265
3.3.3. La remisión a los principios generalmente aceptados del Derecho angloamericano....	268
3.4. El objeto de la remisión.....	276
3.4.1. Delimitación del problema.....	276
3.4.2. El Derecho contable mercantil.....	278
3.4.3. Las normas producidas por la doctrina financiera.....	282
a. Planteamiento del problema.....	282
b. Soluciones teóricas posibles.....	288
c. Postura adoptada.....	293
4. LA RELACIÓN ENTRE LA DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO IMPONIBLE Y EL BALANCE MERCANTIL CONCRETO.....	297
4.1. Planteamiento.....	297
4.2. La conexión formal - Concepto preliminar.....	301
4.3. La articulación del principio de conexión formal con las normas valorativas especiales del Derecho tributario.....	307
4.3.1. La indefinición histórica concerniente la articulación del principio de conexión formal con las normas valorativas especiales del Derecho tributario.....	307
4.3.2. La concepción del balance mercantil como “punto de partida” para el cálculo de la base imponible.....	311
a. El fallo de las normas legales en definir el beneficio-base.....	311
b. El fallo de las normas legales en definir el modo de actuación de las normas valorativas especiales del Derecho tributario.....	319
4.3.3. La concepción de las normas valorativas tributarias como heterointegradoras del Derecho mercantil.....	322
4.3.4. La concepción de las normas valorativas tributarias conjeturales como áreas de desconexión formal.....	331
4.3.5. La concepción de las normas valorativas especiales tributarias de cualquier tipo como áreas de desconexión formal.....	334
4.3.6. Evaluación final sobre la fórmula del balance mercantil como “punto de partida” para la determinación de la base imponible.....	337
4.3.7. La concepción de los “derechos de opción fiscales” del derecho alemán como concepto delimitador de la conexión formal.....	338
4.3.8. La concepción de “los errores contables y de las decisiones de gestión” del derecho francés como concepto delimitador de la conexión formal.....	346
4.3.9. El modelo de conexión formal en el derecho español actual.....	354
a. El principio de inscripción contable.....	354

<i>b. La delimitación del perímetro de actuación de la conexión formal.....</i>	358
<i>c. La dimensión temporal del principio de inscripción contable.....</i>	359
<i>d. El principio de que el beneficio mercantil no puede exceder del beneficio imponible.....</i>	364
<i>e. El principio de inscripción contable ¿tiene un efecto limitado al aspecto cuantitativo de los componentes del beneficio o se extiende a la calificación?.....</i>	366
<i>f. La actuación del mecanismo de corrección extracontable y los varios tipos de normas especiales valorativas tributarias.....</i>	368
1) Los tipos de normas valorativas especiales según su función.....	368
2) Las normas valorativas de tipo subvencional.....	373
3) Las normas valorativas especiales destinadas a la determinación de la renta efectiva.....	375
5. EL FUNDAMENTO DE LA CONEXIÓN FORMAL.....	378
5.1. La función probatoria del balance mercantil concreto.....	378
5.2. Las utilidades civilmente disponibles como medida de la capacidad contributiva.....	384
5.2.1. El concepto de capacidad contributiva aplicado a las utilidades empresariales.....	384
5.2.2. La relatividad teleológica del concepto de beneficio.....	386
5.2.3. Los fines jurídicos de la obligación mercantil de rendición de cuentas.....	390
5.2.4. Las características tradicionales del beneficio mercantil.....	399
5.2.5. Las características tradicionales del beneficio imponible.....	402
5.2.6. El beneficio mercantil y el beneficio imponible ¿deben seguir coincidiendo?.....	407
5.3. Conclusión sobre la articulación de la conexión formal con las normas valorativas especiales del Derecho tributario.....	414
6. EL FENÓMENO DE LA DEPENDENCIA INVERSA.....	418
6.1. El concepto de “dependencia inversa” – una fuente de equívocos.....	418
6.2. Las formas en que se realiza la heterointegración de la regulación de la contabilidad mercantil por el Derecho fiscal.....	420
6.3. La superación del conflicto entre la norma fiscal y la norma contable mercantil en la regulación del balance mercantil.....	428
6.4. La IV Directiva CE – su neutralidad respecto de la independencia inversa.....	434
7. MODELOS NORMATIVOS DE RELACIÓN ENTRE BENEFICIO GRAVABLE Y CONTABILIDAD MERCANTIL.....	439
7.1. Los conceptos de dependencia e independencia.....	439
7.2. El concepto de prejudicialidad-dependencia.....	447
7.3. Características del modelo de prejudicialidad-dependencia.....	450
A) Principios propios de la imposición de la renta.....	450
B) Normas valorativas específicas.....	451

<i>C) Recepción del Derecho mercantil.....</i>	452
<i>D) Conexión formal.....</i>	455
<i>7.4. Las diferencias entre los varios modelos de prejudicialidad-dependencia.....</i>	457
<i>i) La heterointegración del Derecho mercantil por parte del Derecho tributario.....</i>	457
<i>ii) La dependencia inversa.....</i>	459
CONCLUSIONES.....	461
BIBLIOGRAFIA.....	469
JURISPRUDENCIA	499
NOTA SOBRE LA AUTORA.....	503

ABREVIATURAS

Alemán

BilMoG	–	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
EstG	–	Einkommensteuergesetz
GoB	–	Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung
HGB	–	Handelsgesetzbuch
RFH	–	Reichfinanzhof
RFHE	–	Reichfinanzhofsentscheidung
RStBl	–	Reichssteuerblatt

Castellano

CE	–	Comunidades Europeas
coord.	–	Coordinación
dir.	–	Dirección
ed.	–	Editor
eds.	–	Editores
EEUU	–	Estados Unidos de Norteamérica
ICAC	–	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
LIS	–	Ley del Impuesto sobre Sociedades
NIC	–	Normas Internacionales de Contabilidad
RDHP	–	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
TC	–	Tribunal Constitucional
TJCE	–	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
trad.	–	Traducción
TRIS	–	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
UE	–	Unión Europea
Vol.	–	Volumen

Francés

C.E.	–	Conseil d'État
CGI	–	Code Général des Impôts
OECCA	–	Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés

PCGA	–	Principes de Comptabilité Généralement Acceptés
req.	–	Requête
Inglés		
AC	–	Appeal Cases (Law Report)
AICPA	–	American Institute of Certified Public Accountants
All E.R.	–	All England Law Reports
ASB	–	Accounting Standards Board
Ch	–	Chancery Division
Ch. D.	–	Chancery Division (Law Report)
FASAB	–	Federal Accounting Standards Advisory Board
FRA	–	Financial Report Standards
F. Supp.	–	Federal Supplement
GAAP	–	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	–	International Accounting Standards
IFRS	–	International Financial Reporting Standards
GAAP	–	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	–	International Accounting Standards
IFRS	–	International Financial Reporting Standards
LIFO	–	Last in, last out
SSAP	–	Statements of standard accounting practice
STC	–	Simon's Tax Cases
TC	–	Tax Cases
US	–	United States Reports
WLR	–	Weekly Law Reports
Italiano		
D.P.R.	–	Decreto del presidente della Repubblica
G.U.	–	Gazzeta Ufficiale
T.u.i.r	–	Testo Unico delle imposte sui redditi
Portugués		
CIRC	–	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CNC	–	Comissão de Normalização Contabilística
IRC	–	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
SNC	–	Sistema de Normalização Constabilística

Títulos de publicaciones periódicas

ATF	–	Australian tax Forum
B-B	–	Betriebs-Berater
BBK	–	Betrieb und Rechnungswesen
Bol. Trib.	–	Bolletino Tributario
BTR	–	British Tax Review
C.U.P.	–	Cambridge University Press
CCTF	–	Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal
CT	–	Crónica Tributaria
CTF	–	Ciência e Técnica Fiscal
CTJ	–	Canadian Tax Journal
DB	–	Der Betrieb
DFB	–	Droit et Fiscalité Belge
DStR	–	Deutsches Steuerrecht
E.D.R.	–	Editoriales de Derecho Reunidas
EDF	–	Editorial de Derecho Financiero
ET	–	European Taxation
For. It.	–	Foro Italiano
FR	–	Finanz-Rundschau
GF	–	Gaceta Fiscal
Giur. Com.	–	Giurisprudenza commerciale
Giur. It.	–	Giurisprudenza Italiana
HPE	–	Hacienda Pública Española
IBFD	–	International Bureau of Fiscal Documentation
IFS	–	Institute for Fiscal Studies
IJT	–	Irish Journal of Taxation
PDob.	–	Partida Doble
Quin. Fisc.	–	Quincena Fiscal
Ras. Trib.	–	Rassegna Tributaria

RCJF	–	Revue Critique de Jurisprudence Française
RDF	–	Revue de Droit Fiscal
RDF	–	Revue de Droit Fiscal
RDFHP	–	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RDFSf	–	Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze
Rec. Lebon	–	Recueil Lebon
REDF	–	Revista Española de Derecho Financiero
Rev. Jur. Fr.	–	Revue de Jurisprudence Française
Rev. Jur. Fr.	–	Revue de Jurisprudence Française
RF	–	Revista Fiscal
RFC	–	Revue Française de Comptabilité
RGDer.	–	Revista General de Derecho
Riv. Dir. Fin.	–	Rivista di Diritto Finanziario
Riv. Dir. Com.	–	Rivista di Diritto Commerciale
Riv. Dot. Com.	–	Rivista dei Dottori Commercialisti
Riv. Soc.	–	Rivista delle Società
RTT	–	Revista Técnica Tributaria
StuB	–	Steuer und Bilanzen
StuS	–	Steuer und Studium
StuW	–	Steuer und Wirtschaft
TLR	–	Tax Law Review
Trib. Fisc.	–	Tribuna Fiscal

PRÓLOGO.

La armonización de la imposición directa ha sido para la Unión Europea, desde sus orígenes, un tema tabú sobre cuya consecución ni siquiera los más optimistas se atrevieron a apostar. Sin embargo ya nos suena a la prehistoria del derecho comunitario la idea que los países de la vieja Europa debían funcionar como un mercado común, para lo cual sólo se hacía necesario lograr una armonización de la imposición indirecta. La transformación operada en esa primera concepción, a la que se adhirieron Portugal y España en 1986, y que con el paso del tiempo se ha transformado en la actual Unión Europea, ha provocado la creciente necesidad de continuar con la tarea de armonizar la imposición directa. La armonización de la imposición directa se está produciendo de forma lenta y fraccionada, ya que sólo afecta a aquéllos sectores de la imposición directa que precisan de una normativa unificada para posibilitar la lucha contra la evasión, así como para evitar la discriminación y la doble imposición.

Pero la tarea de aproximación de las legislaciones tributarias de los países miembros de la UE no se detiene en la estricta armonización. No cabe duda que este es el método más deseable, aunque la experiencia nos muestra que se puede llegar a una misma meta utilizando vías alternativas. Dentro de estas otras vías, aparte de las disposiciones comunitarias distintas de las Directivas del Consejo, hay que destacar la labor que viene realizando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuya influencia se ha hecho sentir sobre las legislaciones internas de los países miembros de la UE en numerosos sectores de la imposición directa.

Si bien la imposición directa continúa siendo competencia de los Estados miembros, paulatinamente se han ido abriendo nuevas vías de aproximación de legislaciones que, en un futuro no muy lejano, podrían venir a ampliar el abanico de sectores de nuestra fiscalidad directa que terminarán por armonizarse. Entre estos sectores se encuentra, sin duda alguna, el impuesto sobre sociedades. Los intentos de una cierta armonización de este impuesto han comenzado por el gravamen que incide sobre unos sujetos, los grupos de sociedades, que resultan afectados en mayor medida por las disparidades existentes entre las legislaciones de los países miembros de la UE, dado que un importante volumen de sus operaciones son de carácter transfronterizo. Los denominados sistemas de consolidación fiscal existen desde hace tiempo en la mayor parte de los Estados de la Unión Europea, pero su aplicación, por lo

general, se ceñía al ámbito interno, prohibiendo consolidar a matrices y filiales residentes en el extranjero. El paso hacia un régimen de consolidación que abarcase a las matrices y filiales residentes en la Unión Europea tenía que darse a través de la base consolidada común y para ello, también resultaba necesaria la armonización del sistema de cuentas consolidadas, a cuya tarea se caminaron las normas comunitarias.

Y es que en el ámbito de la tributación empresarial no es posible obviar que las normas tributarias no pueden desvincularse de las contables, sino que forman un tándem difícilmente separable, lo que ha provocado que la armonización de la norma fiscal tenga que estar necesariamente vinculada a la de las normas contables, siendo normas de referencia la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad; la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas; y asimismo el Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad.

En este contexto entiendo debe situarse la obra de Nina Aguiar “Tributación y contabilidad. Una perspectiva histórica y de derecho comparado”, que tengo el honor de prologar, pues solo será factible llegar a una armonización sin fisuras de la imposición societaria conociendo en profundidad los problemas que plantean las relaciones entre la norma tributaria y la norma contable, que son precisamente los que aborda esta monografía. La autora se adentra en el estudio de las relaciones entre estas dos normas con el afán de encontrar la fórmula más correcta posible para determinar el beneficio imponible de las empresas, y lo hace atendiendo al derecho tributario y al derecho mercantil, ramas del derecho condenadas entenderse, como lo demuestra el hecho de que desde sus orígenes el derecho tributario utilizase la contabilidad para determinar la renta gravable. Esta búsqueda no se realiza con la mera intención de teorizar, sino que constituye la base previa para detectar los puntos calientes que deberán abordarse para que en un futuro no muy lejano la armonización de la imposición societaria pueda llegar a ser una realidad.

El tema elegido como objeto de estudio ha sido un acierto. Es una cuestión de gran complejidad sobre la que apenas hay estudios monográficos, no obstante su interés y relevancia práctica, sin duda debido a su naturaleza interdisciplinar, que exige el manejo de conceptos propios tanto de derecho tributario como de mercantil, en los que la autora se

mueve con indudable soltura, propia de la madurez científica que le proporciona sus muchos años de experiencia en la investigación jurídica, algo poco frecuente cuando se realiza una tesis doctoral. La obra contiene un estudio de derecho comparado en el que se lleva a cabo un detallado análisis de la evolución de los distintos sistemas de relación entre las normas tributarias y las contables de los ordenamientos de diferentes países de la Unión Europea. Ello ha supuesto enfrentarse también a problemas terminológicos, a concepciones del derecho diferentes, a la comprensión del sistema de fuentes o del valor de la jurisprudencia. Se han seleccionado hasta seis ordenamientos jurídicos, con lo que conlleva de manejo de un ingente material normativo, jurisprudencial y bibliográfico en seis idiomas diferentes, que se realiza con una encomiable exhaustividad. Desde luego la selección de países no ha sido caprichosa sino que responde a que, bien constituyen el exponente de los tres grupos de sistemas en los que se relaciona la norma tributaria con la contable, bien cuentan con alguna peculiaridad digna ser tenida en consideración, porque aporta algún resultado para su investigación. Estos tres grupos de sistemas son los que utilizan la remisión global al derecho mercantil, la remisión parcial al derecho mercantil y, finalmente, un sistema de presunción *iuris tantum* de que el balance elaborado en conformidad con los principios declarados correctos por las organizaciones representativas de los auditores de cuentas refleja una imagen verdadera y justa de la situación financiera de la empresa. Si atendemos a los países seleccionados los tres sistemas se corresponden con el sistema alemán, los restantes sistemas continentales, de los cuales selecciona el francés, el italiano y el español y, finalmente el sistema inglés. Al estudio de estos sistemas europeos se añade el de Estados Unidos, por su estrecha relación con el inglés y por la influencia que éste ha ejercido sobre las normas contables.

Nos encontramos ante un trabajo de gran importancia práctica que, a su vez, se adentra en cuestiones de gran calado teórico, como lo son indudablemente las relaciones entre los principios rectores del derecho tributario y los del derecho mercantil, cuyo análisis contribuye a explicar esa suerte de bicefalía del legislador que le lleva a comportarse de modo distinto cuando regula una misma realidad económica, cual es el beneficio empresarial. Se trata de ramas del derecho público y privado respectivamente cuyas finalidades no tienen por qué ser coincidentes, pero la lectura de estas páginas nos muestra cómo, en su intención de reafirmarse, dos ramas del derecho autónomas han conseguido el efecto contrario, esto es, la influencia mutua de una sobre otra y, con ello, su aproximación. Así el derecho mercantil, guiado por la flexibilidad y la libertad, verá plasmado en el derecho positivo lo que tradicionalmente habían sido usos no escritos, y ello va a producir el efecto de que el derecho

tributario se verá favorecido en cuanto al cumplimiento de algunos de sus principios rectores, como son los de legalidad y capacidad contributiva, debido a que el legislador lleva a cabo una remisión a las normas contables en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. La dependencia inicial que tuvo el derecho fiscal del derecho mercantil asimismo se convertirá, con el paso del tiempo, en lo que la autora denomina una dependencia inversa. Pero la labor de limar las asperezas existentes entre estos dos sectores del ordenamiento jurídico no sólo ha sido realizada por el propio legislador, sino que la jurisprudencia ha desempeñado un papel trascendental tanto en los sistemas del *common law* como en los continentales. Así se comprueba la influencia que una tendencia doctrinal o jurisprudencial puede llegar a tener sobre la evolución de un ordenamiento jurídico.

Particularmente interesante resulta el estudio histórico que se hace para poder entrañar cuál fue el origen de este problema y cómo ha sido la evolución hasta llegar al estatus actual. Resulta curioso observar cómo los vaivenes legislativos han terminado por desembocar en puntos de confluencia de los diversos sistemas. La constatación de que los problemas jurídicos que se producen en nuestro ordenamiento son, matizadamente, los mismos que han afrontado otros ordenamientos, pone de manifiesto la importancia de los estudios como este de derecho comparado.

El análisis de las ventajas y los inconvenientes de unos y otros sistemas, sirve para atisbar cómo podría ser en el futuro el sistema armonizado, y desde luego este estudio resultará un útil instrumento de trabajo a tener en consideración para resolver las cuestiones que será necesario afrontar en el futuro. Resulta meritorio el esfuerzo de la autora por dar una respuesta equilibrada al problema de la relación entre el beneficio imponible y la contabilidad mercantil, con el objetivo de dotar al sistema de una mayor seguridad jurídica y que resulte vinculante tanto para el sujeto pasivo como para la administración tributaria en el procedimiento de comprobación de las bases declaradas, sin apartarse del objetivo final de una imposición justa, acorde a la contribución de todos al sostenimiento de las gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

No me cabe más que terminar felicitando a Nina Aguiar por haber expuesto con tanta claridad y seriedad un tema tan complejo como el que eligió como objeto de una tesis doctoral que hoy se ve publicada como monografía. Creo que ha sido fiel a la cita de Montesquieu que encabeza su monografía, pues contribuye a que tributos sean “de tal manera

sencillos de entender, y establecidos de manera tan clara, que no puedan ser aumentados ni disminuidos por quienes los aplican”.

Ángeles García Frías

Madrid, julio de 2011

I. INTRODUCCIÓN.

1. LA PERSISTENCIA A LO LARGO DE LA HISTORIA DE LA RELACIÓN DE DEPENDENCIA ENTRE EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS Y LA CONTABILIDAD.

El presente estudio trata de la problemática de la definición, por parte del Derecho tributario, de la base imponible y del procedimiento de su determinación a efectos del sometimiento a tributación de los beneficios empresariales en los impuestos sobre la renta.

A través de la historia observamos cómo en la generalidad de los sistemas jurídicos, ya desde los comienzos de la imposición sobre los beneficios mercantiles, el Derecho tributario ha utilizado la contabilidad mercantil como un instrumento para el procedimiento de la determinación de la renta gravable. A pesar de una aparente evolución en el sentido de la autonomía del procedimiento de determinación de la renta gravable frente a la contabilidad mercantil y de lo mucho que se ha discutido sobre la posibilidad de una desconexión entre beneficio imponible y resultado contable, hasta el momento también observamos que ningún ordenamiento de los que hemos estudiado ha logrado alcanzar esta separación.

Desde un punto de vista de la técnica legislativa, el Derecho fiscal ha tenido siempre una relación ambigua con la contabilidad mercantil pues no ha definido nunca con suficiente precisión y en unos términos claros, cómo se realiza, en qué planos y con qué límites se produce esa relación. Sin embargo, esta definición por parte del Derecho fiscal es evidentemente necesaria, puesto que la contabilidad mercantil es una realidad jurídica totalmente desarrollada dentro de un sector del ordenamiento jurídico – el Derecho mercantil – distinto del Derecho tributario, que además se caracteriza por ser una rama del Derecho privado, que persigue unos fines totalmente distintos de los tributarios y está regida por unos principios propios, que pueden o no coincidir con los principios del Derecho tributario.

Podría pensarse que la cuestión enunciada simplemente es reconducible, en último término, a la clásica problemática de la dependencia o independencia calificadora de las normas tributarias frente a las otras ramas del derecho, y en particular frente al Derecho civil¹.

1 Según manifiesta **D'AMATI**, *Inquinamento e disinquinamento: le origini della questione e i criteri stabiliti dal Tuir 2003*, Rassegna Tributaria, núm. 6, 2005, p. 1795, el nudo de la cuestión está en el dogma, defendido por unos y rechazado por otros, de la unidad del presupuesto de hecho

Si así fuese, el tema del enlace entre la determinación de la renta gravable y la contabilidad mercantil se resolvería como una alternativa a dirimir por el legislador²; o bien el Derecho tributario se serviría del concepto de renta elaborado por el Derecho civil con un carácter auxiliar, y entonces habría que acudir al *substratum* económico que constituye el objeto de la imposición, o bien, se ligaría a la forma jurídica que la cuantificación de la renta reviste en el Derecho mercantil, aceptando el concepto de renta elaborado por el Derecho civil.

Sin perjuicio de que la expresada problemática represente una parte importante de la cuestión sobre la que estamos empezando nuestro estudio, tampoco parece, al menos desde una perspectiva apriorística, que pueda agotarse en la misma problemática la cuestión del vínculo entre el beneficio gravable y la contabilidad mercantil. Cuando en el tema de la dependencia o independencia calificadora del Derecho tributario se refiere al ligamen que el Derecho tributario establece, o en su caso no establece, con una “determinada forma jurídica” oriunda del Derecho civil, por “forma jurídica” se quiere expresar un *topos* jurídico, un tipo abstracto del cual se sirve la norma civil para clasificar una relación jurídica. Así, cuando la situación de hecho a la que se vincula el impuesto³, reviste la forma de una relación jurídica, la cuestión que se planteará – desde la perspectiva de la dependencia o independencia calificadora del Derecho tributario – es si dicha relación jurídica debe valorarse, es decir, debe “definirse y clasificarse”, con arreglo a la disposición del Derecho privado que formula el tipo abstracto, dándole un nombre propio, fijando sus aspectos esenciales y su regulación jurídica⁴.

Trasladándonos al campo específico de nuestro análisis, el legislador fiscal estaría ante la siguiente alternativa: o establece que lo que es renta para el Derecho mercantil es igualmente renta para el Derecho tributario; u opta por establecer una calificación propia de la situación de hecho “renta”. Sin embargo, con no poca frecuencia, el Derecho tributario no

“balance” en el Derecho civil y en el Derecho Tributario.

2 **GONZÁLEZ/LEJEUNE**, *Derecho Tributario*, T. I, 2ª ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, p. 109.

3 Cfr. **HENSEL**, *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2005, quien afirma que “el elemento objetivo del hecho imponible abarca sucesos de la vida jurídica o económica que sirven de fundamento a los distintos impuestos como elemento del presupuesto de hecho.

4 **GIANNINI**, *Instituciones de Derecho tributario*, trad. de SAINZ DE BUJANDA, E.D.F., Madrid, 1957, p. 143.

opta por ninguna de estas hipótesis, pues, incluso cuando la Ley fiscal asume explícitamente una calificación autónoma del concepto de renta, que en aspectos puntuales puede discrepar sustantivamente del concepto mercantil, nunca deja de establecer un vínculo entre la calificación tributaria concreta (la declaración de la renta gravable) y la calificación mercantil concreta (el balance mercantil aprobado) para la misma situación. También en frecuentes ocasiones, el Derecho fiscal asume la función de sustituir al Derecho mercantil, tanto en la formulación del tipo abstracto “renta”, como en la definición de algunos aspectos de su regulación jurídica a efectos iusprivatistas. Parece así que la cuestión de la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil, dentro de la problemática clásica de la relación entre el Derecho tributario y las restantes ramas del derecho, representa al menos un objeto de estudio con bastantes peculiaridades.

Un segundo dato histórico que se recoge de la evolución legislativa de la imposición de la renta, es que, en ningún caso, esta relación entre el Derecho tributario y la contabilidad mercantil ha sido ajena a los problemas en la interpretación y aplicación del derecho, ocasionándose consecuencias funestas que perviven en la actualidad, tanto en el plano de la seguridad jurídica como en el más pragmático del acatamiento pacífico de las leyes fiscales por parte de los contribuyentes.

A lo largo de la evolución histórica de la imposición sobre la renta, esta relación se estableció a través de diversas formas y con varios grados y efectos jurídicos. En los ordenamientos continentales, de un modo general – como en España, desde la vigencia de la “Contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria” de 1900, o en Alemania, desde las leyes impositivas de Bremen y Sajonia de 1874 – esta relación instrumental fue establecida formalmente en la legislación fiscal, aunque por medio de unas fórmulas de poca precisión. En otros ordenamientos, como el británico, la misma relación se estableció también desde los comienzos de la imposición de un modo implícito, habiendo sido sancionada a su vez por la práctica administrativa y por la jurisprudencia. En otros ordenamientos, como el francés o el estadounidense, a pesar de existir una base legislativa formulada con una extrema vaguedad, desempeñó la jurisprudencia el papel decisivo en la delimitación de la expresada relación. Sin embargo, la propia jurisprudencia de estos países es demasiado oscilante como para poder extraer de sus pronunciamientos una delimitación precisa de las relaciones entre los dos mencionados sectores del derecho. Por tanto, la indefinición ha sido el rasgo que ha caracterizado la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mer-

cantil, en la generalidad de los ordenamientos jurídicos y a lo largo de toda la historia de la imposición de la renta y hasta la actualidad.

Esta relación de la determinación de la base imponible con la contabilidad mercantil, que no es simple sino que reviste variados matices, debe ser vista como un elemento de la definición de la obligación tributaria. Se trata de un elemento con una particular trascendencia, pues no sólo forma la piedra angular de la definición de la base imponible normativa⁵, sino que influye decisivamente en la cuantificación de la base imponible fáctica⁶, y si ello no fuera bastante, produce unos efectos secundarios de la máxima trascendencia en el ámbito de unas relaciones jurídicas que no tienen ninguna conexión con la relación tributaria, que son las relaciones de Derecho mercantil, las cuales se establecen por el ente sujeto pasivo del impuesto, con los titulares del capital social y con los terceros interesados en la rendición de cuentas mercantiles.

De lo anterior resulta que en virtud del principio de legalidad tributaria, el vínculo entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil es una cuestión que no puede ser dejada en manos de una definición reglamentaria arbitraria⁷ o de una actuación discrecional por parte de la Administración tributaria⁸. Esta relación tiene que venir esta-

5 Utilizamos las expresiones base imponible normativa y fáctica, con el sentido que ya se encuentra bien firmado en la doctrina española y que se fijó por **SAINZ DE BUJANDA**, *Métodos de determinación de la base imponible y su proyección sobre la estructura del sistema tributario*, en Hacienda y Derecho VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, p. 239.

6 Es decir, la cuantificación del “importe de la renta” (**CLAVIJO HERNÁNDEZ**, *Impuesto sobre Sociedades (I)*, en FERREIRO LAPATZA / MARTÍN QUERALT / CLAVIJO HERNÁNDEZ / PÉREZ ROYO / TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 16ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, p. 211).

7 Según la concepción del principio de legalidad consagrada por toda la doctrina, consistente en que la reserva de ley implica “la necesidad de que la ley creadora del tributo deba contener todos los elementos necesarios para establecer el contenido de la prestación, excluyendo en consecuencia toda arbitrariedad del ejecutivo competente (por todos, **MICHELI**, *Curso de Derecho tributario*, trad. de BANACLOCHE, J., E.D.R., Madrid, 1975, p. 90).

8 El punto al que nos referimos, como se examinará a lo largo del presente estudio, está relacionado directamente con el principio de legalidad tanto en su “esfera creadora”, que se traduce en el principio de reserva de ley, como en su “esfera aplicativa”, como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de ley (**GONZÁLEZ/LEJEUNE**, *op. cit.*, pp. 32-33).

blecida por una ley y, además, en virtud de la necesidad de certeza sin la cual el principio de legalidad no se satisface plenamente⁹, la relación tiene que estar establecida mediante una fórmula dotada de la precisión necesaria para que pueda considerarse cumplido el requisito de una definición legal de los elementos esenciales del tributo¹⁰.

Sin embargo, si observamos la mayor parte de la historia de la imposición sobre la renta del capital¹¹, no ha sido esa la situación legislativa en ninguno de los ordenamientos estudiados, e incluso la situación legislativa vigente, en la generalidad de esos ordenamientos, está lejos de satisfacer los requisitos expresados, del rigor que la trascendencia de la cuestión exigiría.

Las leyes tributarias, en los siete sistemas estudiados, no han establecido nunca de un modo claro y preciso ninguno de los aspectos de la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil. Nunca han definido el grado de recepción de las normas de Derecho mercantil reguladoras de la contabilidad, mediante una definición correcta y rigurosa de las fuentes del Derecho mercantil afectadas por esta recepción. Tampoco se ha definido con rigor, si las normas valorativas especiales que el Derecho fiscal fue desarrollando, en ocasiones en una situación de antinomia y en otras ocasiones incluso de concurso con las normas mercantiles, tenían su ámbito de aplicación estrictamente limitado al cálculo de la base imponible, o si, por el contrario, la aplicación de esas normas también en la preparación de los estados financieros mercantiles era una condición para que un balance mercantil pudiese tener la consideración de “correcto”, como forma de excluir la posibilidad de un procedimiento de estimación sintética u objetiva de la base imponible, con la consecuente reducción de la seguridad jurídica para la posición del contribuyente en la relación

9 GONZÁLEZ/LEJEUNE, *op. cit.*, pp. 33 *et seq.*

10 Recordamos a este propósito, en apoyo de nuestros planteamientos, las palabras de **SAINZ DE BUJANDA**, *Métodos...*, *cit.*, p. 238: “(...) se percibe claramente la enorme trascendencia que para la seguridad y la justicia entraña una adecuada configuración de los hechos imponibles muy especialmente en el sector de la imposición – real o personal – sobre la renta (...)”.

11 El concepto de renta del capital utilizado para designar lo que se puede denominar, de forma menos rigurosa, como renta empresarial, si bien conocido por la ciencia económica desde hace mucho tiempo, ha entrado en fechas más recientes en la terminología jurídica tributarista (**LANG**, *The influence of tax principles on the taxation of income from capital*, en **ESSERS/ RIJKERS** (eds.), *The notion of income from capital*, IBFD, Ámsterdam, 2005).

tributaria. Finalmente, tampoco se ha definido si el contribuyente, habida cuenta de los fines específicos de la obligación contable mercantil, distintos de los fines específicos de la obligación contable en el ámbito de la relación tributaria, tenía el derecho de realizar valoraciones diversas pero acordes con las normas aplicables a esas dos obligaciones.

Podemos decir, en general¹², que estos problemas se derivan de la dificultad que el derecho tiene para definir el beneficio, dificultad ésta que, por otro lado, no es más que un aspecto particular de las complicaciones a las que la ciencia económica se enfrenta para definir la renta – aplicado el concepto en este caso a las rentas del capital – o para dar de la renta un concepto lo bastante analítico como para que el cálculo de la renta, para cualquiera de los fines del derecho, pueda ser regulado mediante unas normas jurídicas suficientemente precisas y seguras¹³. De este modo, se podría igualmente decir que, reducido a su expresión más simple, el problema de la determinación de la base imponible en los impuestos sobre los beneficios es reconducible al problema de la definición de un concepto jurídico de renta¹⁴.

12 Tomamos la postura de situar el origen de esos problemas fundamentalmente en el campo teórico para mantenernos dentro del campo de la ciencia jurídica, y para no entrar en consideraciones que pertenecerían más bien a la sociología del derecho, tales como las razones que podrían explicar la actitud del legislador fiscal, en no realizar un perfeccionamiento de la ley que no sólo es deseable y justo, sino incluso exigido por el principio constitucional de la seguridad jurídica, como aún estaría facilitado por las numerosas aportaciones científicas que la doctrina de todos los países, laboriosa y pacientemente, no se ha cansado de colocar a la disposición del legislador.

13 De hecho la ciencia económica ha sido impulsada a interesarse por el problema de la definición de la renta fundamentalmente por el llamamiento del derecho tributario. Sin embargo, los economistas se han enfrentado siempre a una dificultad tan grande para definir el concepto de renta que **SOLOMONS**, *Economic and accounting concepts of income*, reimpreso de *Accounting Review*, (1966), XXXVI, en PARKER/HARCOURT (eds.) *Readings in the concept and measurement of income*, Cambridge University Press, Nueva York, 1969, p. 118, afirmaba que “debemos concluir que la “renta periódica” no es un herramienta eficaz para el planeamiento o para el control financiero”. El hecho de su amplia utilización no debería afectar esta conclusión pues “la medicina en una época también consistió fundamentalmente en realizar sangrías. Posiblemente estaremos testimoniando ya una decadencia en la importancia de la mensuración de la renta”.

14 Tendremos a lo largo del presente estudio, la posibilidad de exponer mejor los fundamentos de lo que consideramos como la necesaria juridificación del concepto de renta. Por ahora, deberemos limitarnos a invocar en nuestro apoyo la expresión de **GIANNINI**, *op. cit.*, p. 142, al estimar que “cualquier concepto utilizado para la descripción del presupuesto se convierte en

Los fundamentos de un concepto jurídico de renta hay que buscarlos en el Derecho mercantil, ya que éste fue el sector del derecho que primero se ocupó de la obligación de rendición de cuentas y de una cuantificación del beneficio. De hecho, como mejor se verá mediante la descripción que haremos de un conjunto de ordenamientos en el Capítulo I, después de la primera mitad del siglo XIX, en prácticamente todos los ordenamientos estudiados ya se hallaba establecida la obligación de rendición de cuentas y, más o menos expresamente, la de cuantificar el beneficio, debido a la necesidad de cuantificar los dividendos que pudiesen ser distribuidos a los titulares del capital societario¹⁵. La instauración de una imposición sobre la renta basada en unos métodos de determinación directa, si bien es cierto que fue introducida gradualmente a partir de los finales del siglo XIX, sólo se generalizó ya en pleno siglo XX. Era, por consiguiente, natural e inevitable que el Derecho fiscal, desde estos orígenes, hiciese descansar la determinación de la renta imponible sobre los mecanismos del Derecho mercantil, en referencia tanto a los aspectos materiales de la elaboración de las cuentas como a los aspectos de su rendición y aprobación. Así, el Derecho fiscal terminaría estableciendo una relación, a la vez con las normas que regulan materialmente el balance mercantil y con el balance mercantil concreto aprobado por los socios.

Sin embargo, en la generalidad de los ordenamientos, tampoco el Derecho mercantil suele adoptar una definición acabada de beneficio, si por una definición acabada entendemos un concepto que ofrezca un grado razonable de seguridad jurídica, es decir, un concepto que los distintos intérpretes del derecho, sea en el ámbito de una relación mercantil o de una relación tributaria, utilizando nada más que la metodología jurídica, puedan aplicar de un modo razonablemente uniforme. De hecho constatamos que, en los distintos ordenamien-

un concepto jurídico, y más especialmente de Derecho tributario, el que puede discrepar de la noción que la misma cosa tenga en el uso corriente o en otras ramas del derecho”.

15 Así, **VIVANTE**, *Trattato di diritto commerciale*, Vol. I, Turín, Bocca Editori, 1893, p. 502, afirmaba que “el balance sirve también para defender la integridad del capital, exclusiva pero limitada garantía de los acreedores y para distribuir los beneficios al conjunto de los accionistas, según los resultados de cada ejercicio”. Y también **SIMONETTO**, *I bilanci. Appunti dalle lezioni di diritto commerciale tenute nell'anno accademico 1966-67 nella Facoltà di Economia e commercio dell' Università di Padova sede distaccata di Verona*, Cedam, Padua, 1972: “El balance de ejercicio es un acto extremadamente complejo y complicado en virtud de la presencia y de una tutela simultanea de muchos intereses distintos e incluso opuestos entre ellos, a los cuales el acto tiende a dar una satisfacción simultánea y parcial”.

tos, la normativa mercantil, además de establecer algunos principios muy generales sobre la cuantificación del beneficio, incide sobre todo en la regulación del procedimiento para aprobar y hacer públicas las cuentas empresariales, de suerte que los interesados más directos tengan los medios necesarios para ejercer un control sobre dichas cuentas. De esta forma, la aprobación de las cuentas empresariales se convierte fundamentalmente en un acto, en cierto modo, casi contractual¹⁶, indudablemente de carácter privatista, mediante el cual se logra una composición equitativa del conjunto de intereses que afloran de las distintas relaciones mercantiles¹⁷. Así, el legislador mercantil parece renunciar a delimitar con precisión el concepto de beneficio porque se fía del juego de los intereses privados para lograr que el balance empresarial traduzca la imagen “verdadera y justa” de la situación patrimonial de la empresa.

En este contexto, los principios jurídicos contables del Derecho mercantil forman unos límites muy amplios en los que se puede mover este sistema *inter partes* de aprobación del balance. Así, por ejemplo, la normativa mercantil suele establecer el principio de la conservación o integridad del capital societario, pero no da casi nunca unas reglas lo bastante precisas sobre lo que debe calificarse como capital o sobre cómo medir el capital. Cae en este margen de indefinición, por ejemplo, todo el problema de la valoración de los intangibles, o el problema de la capitalización de las inversiones en investigación y desarrollo *versus* su deducción como un gasto corriente o, más sencillamente, el problema de la valoración de las pérdidas de utilidad económica por parte de los elementos del activo inmovilizado (amortizaciones).

Este carácter indeterminado¹⁸ de las pautas jurídicas de valoración en el ámbito del Derecho mercantil, no significa que el derecho se desinterese y prive de una tutela jurídica a las cuestiones de valoración que se sitúen dentro de este campo de indeterminación. El legislador mercantil considera, eso sí, que, para la resolución de los distintos supuestos concretos,

16 **SALDANHA SANCHES**, *A quantificação da obrigação tributária*, CCTF, núm. 173, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1995, p. 233, observa que “al ser el Derecho mercantil un campo de regulación de intereses privados, predominan ahí las técnicas de autoevaluación”.

17 **COLOMBO**, *Il bilancio d'esercizio*, en COLOMBO / PORTALE (dir.), *Trattato delle società per azioni*, Vol. 7, *Bilancio d'esercizio e consolidato*, UTET, Turín, 1994, p. 29.

18 **BERLIRI**, *Il testo unico delle imposte dirette (esposizione istituzionale dei primi otto titoli)*, Giuffrè, Milán, 1960, p.87.

debe establecer un margen de libre enjuiciamiento¹⁹ que queda en manos del que aplica el derecho. Asimismo, una vez que este enjuiciamiento, en virtud de la peculiaridad de la materia a la que se refiere – la valoración financiera – necesita la ayuda de conocimientos científicos específicos de la ciencia financiera, el Derecho mercantil establece un mecanismo jurídico que posibilita la intervención, en el acto jurídico de rendición de las cuentas societarias, de unos entes – los contables y los auditores de cuentas – detentadores de un conocimiento técnico especializado en el tema de la cuantificación del patrimonio empresarial²⁰. Los contables y auditores juegan, pues, en el procedimiento jurídico que conduce a la aprobación del balance mercantil, el papel de aplicadores del derecho, tomando decisiones valorativas dentro de márgenes de indeterminación que deja la ley, mediante la aplicación de criterios provenientes de la ciencia financiera. Hasta cierto punto podemos compararlo con el papel que tienen los notarios en la concepción y formalización de los contratos y otros negocios jurídicos, que el derecho ve como demasiado complejos para que las partes interesadas puedan componer debidamente sus intereses. También, como éstos, tienen un conocimiento especializado y están provistos, además, de fe pública. Pero mientras la confección de un contrato es una actividad totalmente normativa, ya la elaboración del balance si bien, de una parte, es también un acto mediante el cual se realiza una composición equitativa de unos intereses privados, de otra, está vinculada a la finalidad jurídica de traducir en unos números, con veracidad, a una realidad económica, lo que hace que su actividad sea, también, en parte, de naturaleza especulativa²¹. Al contable o auditor se le pide, por tanto, que ejerza su actividad, con una imparcialidad y

19 “Cuando la ley ha renunciado a la, en sí posible, fijación de una dimensión cuantitativa para la delimitación (...), se da, en lugar de un límite tajante, en cierto modo un espacio intermedio, dentro del cual la resolución puede ser de este o de aquel modo”: **LARENZ**, *Metodología de la ciencia del derecho*, trad. y rev. de **RODRÍGUEZ MOLINERO**, Ariel, Barcelona, 1994, p. 289.

20 En este mismo sentido se pronunció **MEINCKE**, *Die sog. Umgekehrt Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aus rechtswissenschaftlicher Sicht*, *StuW*, núm. 1, 1990, p. 8.

21 Empleamos el término “especulativo” mencionado a un tipo de conocimiento, con su significado filosófico kantiano: “El conocimiento teórico es especulativo cuando se refiere a un objeto (...) que no viene dado y no puede ser descubierto por medio de la experiencia” (**KANT**, *The Critique of pure reason*, trad. de J. M. D. Meiklejohn, rep. por Forgotten Books, 2008, p. 364). Tanto el conocimiento especulativo como el conocimiento natural de Kant, se oponen a las ciencias normativas (**RADBRUCH**, *Introdução à Ciência do Direito*, trad. BARKOW, Martins Fontes, São Paulo, 1999, p. 221).

una objetividad que esté por encima de los intereses de las partes en las relaciones jurídicas en las que se inserte la rendición de cuentas²².

Pero mientras estas entidades disponen de los conocimientos técnicos necesarios para realizar la tarea que se les pide, y están incluso dotados de fe pública, ello no es suficiente para garantizar la imparcialidad y la corrección de sus declaraciones. Surge así el tercer elemento en el que se asienta el esquema del Derecho mercantil para garantizar la verdad en la cuantificación del patrimonio de las empresas: la reglamentación de la actividad de los contadores y auditores, o sea la definición de un conjunto de pautas valorativas que uniformen los criterios en los cuales los contadores y los auditores respaldan sus enjuiciamientos. Estos criterios, puede decirse que realizan la “fijación de una dimensión cuantitativa para la delimitación”²³ de las normas indeterminadas establecidas por del Derecho mercantil.

De todo lo anterior, podemos extraer que el Derecho contable mercantil tiene dos características que son de la máxima trascendencia para la relación que se establece entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil. Una es que esa regulación se caracteriza por la presencia de un amplio conjunto de normas con un elevado grado de indeterminación²⁴; otra es que, para llenar el margen de enjuiciamiento que resulta de la indeterminación de la normas mercantiles, el Derecho mercantil necesita unos conocimientos técnicos específicos de la ciencia financiera, y por ello remite a la regulación específica de la actividad profesional de los contadores y auditores.

A su vez, la regulación profesional contable es un fenómeno poliforme, lo que provoca su difícil caracterización. Dentro de esa regulación existen normas que tienen la estruc-

22 “El aspecto de la relatividad – o de subjetividad – de las valoraciones dependientes de la diversa sensibilidad económica y de la diversa capacidad pronóstica de los redactores encuentra el límite adecuado en el deber de realizar un búsqueda diligente, correcta y neutral del valor más coherente con los fines del balance y con los criterios legalmente impuestos”: **COLOMBO**, *Il bilancio d'esercizio*, en **COLOMBO / PORTALE** (dir.), *Trattato delle società per azioni*, Vol. 7, UTET, Turín, 1994, p. 63.

23 **LARENZ**, *op. cit.*, p. 289.

24 En este sentido, por ejemplo, **FALCÓN y TELLA**, *La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, *Quin. Fisc.*, núm. 8, 1996, p. 7.

tura normativa de principios generales, al lado de normas extremadamente detalladas. Existen verdaderas normas jurídicas, al lado de meras “recomendaciones”²⁵. Frente a esta situación normativa, a fin de salvar el *principio de imperatividad*²⁶ sobre el cual se monta todo el sistema de regulación del balance mercantil, el derecho consagra, como un principio fundamental rector de la actuación del redactor del balance, el principio de la imagen fiel²⁷, que, asimismo, es el más indeterminado de todos los conceptos jurídicos de la regulación contable.

El Derecho fiscal, al hacer descansar la regulación del cálculo de la renta gravable en el Derecho contable mercantil, realiza una remisión a todo ese complicado sistema de fuentes de normas. Ahora bien, si con la ayuda de los distintos mecanismos mencionados, resulta posible para el Derecho mercantil realizar una tutela relativamente eficaz de los intereses conectados con la rendición de cuentas mercantil, sin embargo, en el ámbito de la tributación se ha entendido por la generalidad de la doctrina que los fines de la imposición no pueden ser satisfechos, si el legislador fiscal deja a ese sistema de fuentes la regulación de la cuantificación de la renta gravable²⁸.

Existen fundamentalmente dos tipos de motivos aducidos por la doctrina para explicar la razón de una inadecuación del Derecho contable mercantil a los fines de la tributación.

Según una concepción que cuenta con muchos apoyos²⁹, el problema residiría en los diferentes fines que presiden la obligación contable mercantil, y más concretamente la

25 **VIANDIER**, *Droit comptable*, Dalloz, Paris, 1984, p. 28.

26 **COLOMBO**, *Il bilancio ..., cit.*, 1994, p.70.

27 El principio de la “imagen fiel”, proveniente de la expresión inglesa “true and fair view”, es un principio jurídico (**ELLIOTT / ELLIOTT**, *Financial accounting and reporting*, 12ª ed., Pearson Education, Harlow, 2008, p. 212)

28 **BERLIRI**, *Il testo..., cit.*, pp. 87-88.

29 Así, en Francia el Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés (OECCA), *Comptabilité et fiscalité*, OECCA, Paris, 1980, p. 40) colocó en 1980 la cuestión en los siguientes términos: “(...) el problema no se plantearía si las reglas fiscales tuviesen el mismo objetivo de los principios contables y tendiesen a la sinceridad de los balances (...). Por una parte, las reglas fiscales obedecen a su propia lógica y son, bien unos instrumentos destinados a asegurar recetas, bien unos medios de política económica”. De una gran trascendencia acerca de esta concepción, por la resonancia que tuvo en la doctrina, es la sentencia del Tribunal Supremo

obligación de presentar y demostrar la cuantificación del patrimonio y de los resultados, y la obligación de cuantificación de la renta a efectos fiscales. A pesar de resultar evidente que las dos obligaciones tienen finalidades distintas, también es cierto que en los dos casos el balance constituye únicamente un medio para alcanzar dichos fines y quedaría por probar que el mismo balance preparado de acuerdo con las mismas normas no podría satisfacer los fines de ambas obligaciones. Esto supondría demostrar que los distintos fines del Derecho mercantil y del Derecho tributario requerían distintas valoraciones.

La mayor parte de la doctrina prefiere explicar la falta de una adecuación del Derecho contable mercantil para la cuantificación de la renta imponible a partir de la inadecuación de las características propias de este sistema normativo con relación a algunos de los principios materiales de justicia tributaria. Con este sector de la doctrina nos identificamos. El acentuado carácter de indeterminación de las normas contables mercantiles, vulneraría los principios constitucionales de tipicidad, expresión del principio más amplio de seguridad jurídica³⁰, de igualdad en la tributación – en la medida en que se permitiría al contribuyente decidir sobre la medida de su capacidad económica³¹ – y de eficiencia en la tributación – en la medida en que la indeterminación de las normas contables sería altamente propicia para la elusión fiscal.

Para solucionar estos problemas, el Derecho fiscal ha optado, en todos los ordenamientos estudiados, por desarrollar una regulación propia para la cuantificación de la renta imponible. Pero lo hace utilizando la remisión al Derecho mercantil, lo que implica que, para

de EE.UU en el asunto *Thor Power Tool Company v. Commissioner* (1979), U.S. 439, p. 522.

30 **SCHEFFLER**, *Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz: Übersicht über die Reichweite des Massgeblichkeitsprinzip und die Ausnahmen von der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, BBK, Supl., núm. 1, 2004, p. 7.

31 **GARCÍA FRÍAS**, *Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán sobre el Impuesto sobre la renta*, REDE, núm. 122, 2004, p. 248, formula el vínculo existente entre los principios de tipicidad y de igualdad tributaria en los siguientes términos: “Las leyes tributarias afectan a una masa de individuos, por lo que se ven abocadas a seguir criterios genéricos de tipificación, ya que no es posible, por razones de practicabilidad, contemplar la multitud de casos individuales que se pueden presentar en la vida cotidiana. Ello conduce a que la igualdad individual tenga que situarse en un segundo plano, detrás de la igualdad general, supeditada al bien de la colectividad, pero sin olvidar que las ventajas derivadas de una tipificación tienen que estar en una relación de proporcionalidad con las desigualdades fruto de la misma”.

la cuantificación de la renta imponible, se dispone de dos cuerpos de normas separados: las normas formalmente insertas en el Derecho mercantil y las normas formalmente insertas en el Derecho tributario.

En este contexto, la cuantificación de la base imponible implica, por parte del aplicador del derecho, definir la relación que se establece entre estos dos cuerpos de normas. Para una concepción doctrinal, que tuvo un amplia repercusión incluso en el plano legislativo en distintos ordenamientos en un cierto momento histórico, las normas fiscales tendrían una función integradora de la regulación mercantil³², en la medida en que su objetivo era transformar las normas indeterminadas del Derecho mercantil en normas precisas que ofreciesen seguridad jurídica. La expresada concepción, atractiva en su lógica formal, se asentaba en la idea – en sí misma una fuente de complejos problemas – de que las normas valorativas del Derecho tributario se aplicarían no sólo para la determinación de la renta imponible, sino incluso para el propio balance mercantil³³.

Hemos dicho que esta concepción debe ser considerada dentro de un determinado contexto histórico. De hecho, si consideramos la relación existente entre el Derecho tributario y el Derecho mercantil (respecto de la cuestión específica de la determinación de la renta) en una perspectiva evolutiva, podemos distinguir una primera fase histórica, en la que el Derecho tributario todavía no había desarrollado una regulación propia para la valoración contable. Durante esta fase, que podemos situar en los primeros tres a cuatro lustros del siglo XX, regía en todos los ordenamientos estudiados un sistema de balance único, que se preparaba de acuerdo con los principios generales de contabilidad y con los usos de la contabilidad mercantil. Los amplios poderes otorgados a la administración fiscal, en el ámbito del procedimiento de comprobación, conducían a que, en realidad, los criterios fiscales se impusiesen para la preparación del balance mercantil, que servía de base al cálculo de la base imponible.

32 **BERLIRI**, *Il testo...*, *cit.*, p. 88.

33 **D'AMATI**, 2005, pp. 1795-1796, advierte que, para quienes defienden el dogma de la unidad del presupuesto de hecho “balance” en el Derecho civil y en el Derecho Tributario, a partir del momento en que la Ley tributaria incorpora formalmente un conjunto de normas materiales sobre el balance, ya no es el Derecho tributario que utiliza los conceptos, las definiciones, los institutos del Derecho civil, sino que el Derecho civil es el que reclama y utiliza para sus propios fines conceptos e institutos totalmente regulados en el Derecho tributario.

La fase siguiente se caracterizó por el desarrollo de una regulación fiscal sobre la cuantificación de la renta y a la vez, por la idea de que dicha regulación fiscal se aplicaría también, en general, al balance mercantil. La expresada concepción de las normas fiscales como normas integradoras de la regulación mercantil, explica la relación entre los dos sectores normativos, en el presupuesto de que las normas fiscales son únicamente un desarrollo de las normas mercantiles. La concepción se asienta, por tanto, en la premisa, de que no existe una antinomia material entre las normas mercantiles y las normas fiscales. No obstante, como resulta manifiesto a partir de la jurisprudencia de algunos de los sistemas estudiados, ésta es una premisa falsa, ya que las normas fiscales están muchas veces en contradicción con los principios valorativos del Derecho mercantil. Italia ofrece un buen ejemplo de lo que acaba de decirse, pues los tribunales italianos llegaron hasta el punto de declarar la invalidez del balance mercantil aprobado de acuerdo con las normas tributarias en numerosos ocasiones³⁴.

De hecho, fue la falta de una definición clara, por parte del legislador fiscal, de las relaciones normativas entre la determinación de la renta imponible y el balance mercantil, desde el momento en que se consagró formalmente una conexión entre los dos actos jurídicos, lo que provocó una evolución de los dos sectores de regulación en un sentido divergente. Originariamente, la conexión entre la determinación de la renta imponible y el balance mercantil se estableció en el contexto de una débil regulación legislativa de la contabilidad material. Además, la adhesión del Derecho fiscal a un concepto de renta procedente del Derecho mercantil³⁵, basado en la teoría del balance y en el método del devengo³⁶, fue recibida originariamente como una conquista por parte de los intereses privados frente al fisco³⁷— del Derecho privado frente al Derecho tributario — ya que significaba, en apariencia, una su-

34 Se podría destacar a ese propósito la dicha “Jurisprudencia de Milán”, una serie de sentencias dictadas por el Tribunal de Milán que declaró ilícita la imputación en el balance mercantil de amortizaciones anticipadas según la normativa tributaria. Sobre esta jurisprudencia **COLOMBO**, *Bilancio*, Giur. Com., año VIII, Vol. I, 1981, pp. 89-120; **TURRI**, *Necessità di un Rinvio alla Tecnica circa il Contenuto del Bilancio*, Riv. Dot. Com., 1975, p. 277, presenta un elenco de estas sentencias.

35 **PEZZER**, *Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Massstäbe der Besteuerung*, en DORALT (dir.), *Probleme des Steuerbilanzrechts*, Dr. Otto Schmidt KG, Colonia, 1991, pp. 12 *et seq.*

36 Sobre la opción que la Ley del Impuesto sobre la Renta alemana, de 10 de Agosto de 1925, realizaba por la teoría del balance y sus justificaciones, *vid.* por ejemplo **HENSEL**, *op. cit.*, p. 212.

37 **PEZZER**, *op. cit.*, p. 12.

misión del procedimiento de determinación de la base imponible al Derecho civil, “forma ancestral de protección de la libertad y patrimonio individuales”³⁸.

Sin embargo, cómo observa Schildbach³⁹ un vínculo establecido en abstracto, entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil puede alcanzarse por dos vías, una en que las normas tributarias se adaptan o dejan influir por el Derecho mercantil, otra en la que el Derecho mercantil se somete a las normas tributarias. Y a la falta de una definición precisa de las relaciones entre los dos sectores de regulación, las posibles formas en que se puede ejercer esta influencia recíproca son prácticamente infinitas.

Así, lo que sucedió fue una reacción defensiva por parte de cada uno de los dos sectores del ordenamiento frente al otro, lo que provocó una intensificación de la regulación legal por parte de los dos sectores, el mercantil y el tributario, cada uno intentando reafirmarse frente al segundo. Este fenómeno produjo efectos positivos, tales como el incremento de la seguridad jurídica en algunos aspectos de la valoración. El Derecho mercantil llevó a cabo un esfuerzo de transformación de un conjunto de principios no escritos y de usos en normas de carácter legal, lo que implicó la construcción de todo un sistema coherente de normas valorativas por parte de la ciencia financiera, y la supresión del sistema anterior, en buena medida basado en el puro arbitrio y en la ausencia de verdaderos criterios científicos. Un esfuerzo paralelo fue desarrollado por parte del Derecho fiscal, en el sentido de consagrar legalmente un conjunto de criterios valorativos propios que empezaron por ser aplicados en la práctica administrativa.

En un plano sustantivo, no puede decirse que los dos sectores hayan divergido significativamente. Por el contrario, podemos observar una tendencia a lo largo de los últimos lustros, en la generalidad de los sistemas jurídicos, a un acercamiento del Derecho tributario a los conceptos y principios fundamentales que el Derecho mercantil utiliza para regular el balance mercantil. No obstante, el Derecho mercantil ha desarrollado una regulación basada en un principio fundamental de libre enjuiciamiento por parte del redactor del balance, que puede llegar hasta el punto de imponer la inaplicación de las normas valorativas legales en los casos en los que éstas no demuestren ser las más idóneas para reflejar la “verdad del balance”,

38 GONZÁLEZ/LEJEUNE, *op. cit.*, p. 109.

39 SCHILDBACH, *Massgeblichkeit – Rechtslage und Perspektiven*, B-B, núm. 21, 1989, p. 1443.

mientras el Derecho tributario, optando por la objetividad y por la seguridad, desarrolló una regulación basada en la objetividad, a través de normas jurídicas, muchas veces simplificadas pero seguras, del enjuiciamiento valorativo.

A partir de un determinado momento – que podemos situar, para la generalidad de los países, entre los años sesenta y setenta – los mercantilistas han empezado a llamar la atención sobre el hecho de que, en realidad, las normas fiscales no pueden considerarse siempre como un desarrollo de las normas mercantiles⁴⁰, sino que en muchos casos se constata una antinomia⁴¹ entre las dos clases de normas, generándose entonces una situación de conflicto.

Dentro del marco de los principios comunes sobre la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, la situación se superaría otorgando a las normas fiscales el carácter de normas, ya no integradoras, sino especiales⁴², con relación al Derecho mercantil. Ésta es la concepción defendida en la actualidad por la mayor parte de la doctrina acerca de la relación entre las normas tributarias y las normas mercantiles⁴³. Es igualmente la concepción que se va imponiendo progresivamente en las legislaciones de los distintos países, aunque la evolución legislativa en este sentido ha sido lenta y difícil.

Obviamente, la concepción de las normas fiscales como normas especiales, supone la existencia de un campo *especial* para la aplicación de estas mismas normas. Es decir, en otras palabras, que supone la existencia de un conjunto de supuestos en los que se apliquen las normas generales. Sin embargo, nos encontramos con el hecho de que, en la gran mayoría de los casos, el Derecho fiscal – éste es un segundo aspecto de la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil no tratado hasta este momento –

40 FALSITTÀ ha sido uno de los autores que, a fin de conciliar las diferencias entre las normas del Derecho contable mercantil y las normas del impuesto sobre la renta, dentro del marco de un balance único, ha defendido más enfáticamente la teoría de que las normas fiscales debían verse como un desarrollo de las normas contenidas en el código civil (FALSITTÀ, *Il bilancio...*, cit. pp. 173 *et seq.*).

41 FALSITTÀ, *Il bilancio...*, cit., p. 93; D'AMATI, *op. cit.*, p. 72.

42 HEYMANN/HORN, *op. cit.*, p. 24.

43 HEYMANN/HORN, *op. cit.*, p. 24; SCHNEELOCH, *op. cit.*, p. 51; FANTOZZI/ALDERIGHI, *op. cit.*, p. 118.

establece el “principio del balance único”, es decir el principio de que el balance que sirve de base al cálculo de la base imponible es el propio balance mercantil⁴⁴.

Este principio puede no resultar – y de hecho en la mayor parte de los casos no resulta o no ha resultado en el pasado – expresamente establecido en la ley. Pero el Derecho fiscal, al establecer un procedimiento de estimación directa de la renta imponible, prevé que este procedimiento tome como base al balance mercantil, únicamente cuando dicho balance se presente “correctamente preparado y de acuerdo con las normas legales”. Cada vez que esta condición no se produce, se excluye el derecho del contribuyente a la estimación directa y la Administración queda facultada para proceder a una estimación sintética u objetiva e incluso indirecta⁴⁵. Frente a esta norma, y a falta de una definición del carácter especial de las normas fiscales, que establezca con precisión su propio ámbito de aplicación, la elaboración del balance mercantil de acuerdo con el Derecho tributario aparece como una condición práctica, aunque no normativa, para la aplicación del procedimiento de estimación directa.

En fechas más recientes, el Derecho tributario ha venido a realizar una consagración expresa del “principio del balance único”, antes mencionado. En coherencia con este principio, la norma impositiva establece que determinadas valoraciones, sobre todo las más favorables al contribuyente, no pueden aceptarse en el plano tributario si no se reflejan previamente en el balance mercantil. La consecuencia, es que las normas fiscales se apliquen también, al final, al balance mercantil. Esta situación es la que se produce en la actualidad o se ha producido en todos los países estudiados. Cuando este efecto de “dependencia inversa” se produce, eso implica una interferencia del Derecho tributario sobre la esfera de las relaciones de Derecho privado del contribuyente, con la consecuente restricción de su libertad de actuación.

Se ve así como la falta de unas normas jurídicas precisas, expresadas mediante unas fórmulas verbales perfectamente claras, que regulen la compleja relación entre la determina-

44 **HENSEL**, *op. cit.*, p. 213, concluía en su tiempo, acerca de la Ley del Impuesto sobre la Renta alemana de 1925, que “los balances mercantiles no constituyen un mero punto de apoyo para el “balance fiscal”, sino un punto de partida; esto es, los balances mercantiles son determinantes, siempre y cuando el Derecho tributario no establezca otra cosa”.

45 Sobre este punto **BERLIRI**, *op. cit.*, pp. 315 *et seq.*; **SAMPIEREI-MANGANO**, *op. cit.*, pp. 595 *et seq.*

ción de la renta proveniente del capital, a efectos de tributación, y la contabilidad mercantil, puede ser una causa, y lo es en muchas *ocasiones*, de una vulneración no sólo de principios materiales de justicia tributaria, sino incluso de principios constitucionales comunes, como el principio de seguridad jurídica o el principio de libertad de actuación en las relaciones de Derecho privado.

2. METODOLOGÍA Y ORDEN DE LA EXPOSICIÓN.

En torno a los problemas expuestos cabe apreciar que, a pesar de las importantes diferencias que encontramos en relación con las fórmulas concretas utilizadas en los distintos ordenamientos, éstos se reproducen en la generalidad de los países en los que existe una imposición sobre los beneficios, y esto tanto en lo que se refiere a los países pertenecientes al sistema de *common law*, como a los que se agregan en los sistemas romano-germánicos. Ello se debe a que los distintos ordenamientos, con relación a la determinación del beneficio – quizás con una mayor intensidad que en otros sectores del derecho, por ser éste un campo especialmente espinoso para la ciencia jurídica – han evolucionado en una profunda interacción, en la que no sólo algunas soluciones legislativas se fueron reproduciendo, sino que también muchos de los errores y deficiencias de unos sistemas se han ido propagando a los otros.

Estas circunstancias hacen que en la actualidad, en la tarea de interpretación y aplicación del derecho que hemos mencionado, sea posible encontrar unos aspectos estructurales comunes, y que así sea posible y deseable fijar algunos conceptos con una validez general, que puedan servir para la construcción de una teoría para la interpretación de las disposiciones legales que se presentan al intérprete del derecho en cada ordenamiento.

Por estos motivos, hemos entendido que sería útil empezar nuestra investigación realizando un estudio del tema en el derecho comparado. Hemos elegido seis ordenamientos muy diversos, pero que mantienen entre sí unas conexiones muy estrechas. Consideramos que muchas de las soluciones que existen, o han existido en cada uno de estos ordenamientos sólo pueden comprenderse plenamente cuando se descubren las fuentes de inspiración del legislador, y en muchas ocasiones constatamos que esta fuente se sitúa en un debate doctrinal o en una teoría que se desarrolló en otro ordenamiento. Además, la comparación entre los distintos ordenamientos permite situar las diferentes soluciones que fueron adoptadas por

el legislador o por la jurisprudencia en su contexto histórico, y comprender que en muchas ocasiones estas soluciones fueron dictadas por condicionamientos externos a la ciencia del derecho, como el desarrollo en las teorías financieras o incluso la evolución del contexto de las actividades económicas.

Nuestro estudio de derecho comparado empieza con una descripción de los distintos ordenamientos, que se lleva a cabo en el primer capítulo del trabajo. Para cada ordenamiento, hemos procurado explicitar las normas jurídicas efectivamente vigentes, lo cual ha supuesto llevar la indagación mucho allá de las simples disposiciones de la ley. De hecho en este tema, como en muchos otros campos del derecho pero quizá aquí con una especial notoriedad, las normas jurídicas sólo pueden captarse en su integridad si tenemos en cuenta todo un conjunto de aspectos conectados con la aplicación del derecho. En este análisis destaca la importancia de la jurisprudencia y la propia doctrina, así como la propia evolución legislativa que es casi siempre reflejo de las dos primeras.

A partir de esta primera descripción podemos constatar que, a pesar de que los problemas que se plantean, respecto de la interpretación y de la aplicación del derecho, son muy similares en los distintos ordenamientos, son las teorías de la ciencia del derecho las que presentan una acentuada diversidad en los conceptos que utilizan para explicar dichos problemas. Así, la tarea de comparar las normas existentes en los distintos ordenamientos resulta complicada, porque no se dispone de un lenguaje común, es decir, de unos conceptos generales que se refieran a aquellas normas, y que, al traducir sus características esenciales, permitan agruparlas o separarlas, en cada caso.

En el segundo capítulo, hemos procurado desarrollar algunos conceptos fundamentales para una teoría general sobre la relación que se establece entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil. Para ello, tras establecer alguna terminología básica, consideramos tres grandes problemas sobre los cuales consideramos que se debe montar dicha teoría.

El primer de ellos es el modo en que se regula materialmente⁴⁶ el cálculo de la renta a gravar. Fundamentalmente analizamos el problema de la recepción, por el Derecho fiscal,

46 La distinción entre la contabilidad formal y contabilidad material es una distinción clásica en

de las normas contables mercantiles. Lo hacemos, siempre, desde un enfoque general, esto es, común a todos los ordenamientos, y dejamos a un lado, problemas específicos del sistema de fuentes de cada ordenamiento como, por ejemplo, el problema, ampliamente tratado en la doctrina española⁴⁷, del valor jurídico de las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Analizamos en este punto, además, la delicada cuestión del papel de las normas contables de carácter técnico, es decir, aquéllas enunciadas por la doctrina financiera, para la interpretación y aplicación del derecho.

El segundo gran problema es el que se refiere a la relevancia que tiene para el cálculo de la base imponible, el balance mercantil concreto. Cómo procuramos demostrar en el punto cuarto del tercer capítulo, una regulación del vínculo entre el beneficio imponible y la contabilidad mercantil que satisfaga los principios materiales de justicia tributaria, y concretamente de seguridad jurídica, supone una rigurosa separación de este aspecto respecto al anterior. Este aspecto debe, a su vez, ser escindido en dos importantes vertientes, que el legislador hasta la actualidad no ha logrado distinguir la vinculación del contribuyente a las valoraciones que haya realizado en su balance mercantil; y la vinculación de la Administración a las mismas valoraciones, en el procedimiento de comprobación.

Un tercer problema, es el que se refiere a la debatida cuestión de la interferencia de las normas valorativas del Derecho fiscal en la regulación o en la práctica de la preparación del balance mercantil. Éste es el problema que tratamos en el punto sexto del tercer capítulo, bajo el concepto de “dependencia inversa”.

Finalmente, en el punto séptimo del segundo capítulo, culminando la investigación llevada a cabo a lo largo del trabajo, realizamos una síntesis comparativa de los seis ordenamientos descritos en el primer capítulo.

el Derecho mercantil. “Mientras la primera se refiere a la representación externa de los acontecimientos del negocio (...) el derecho de contabilidad material o derecho de balances, se refiere al cálculo mercantil del resultado del negocio. En este sentido, el derecho de balance encierra dos cuestiones fundamentales: qué se debe llevar al balance y cómo se ha de valorar lo sentado en el balance” (**GARRIGUES**, *Tratado de Derecho mercantil*, s.l., 1947, p. 299).

47 Por ejemplo, **ANDRÉS AUCEJO**, *Sobre la potestad reglamentaria para dictar normas técnicas de desarrollo en materia contable*, CT, núm. 114, 2005, pp. 9-26; **FALCÓN y TELLA**, *El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del leasing*, Quin. Fisc., núm. 22, 1997, pp. 5- 9.

II. LA CUANTIFICACIÓN DEL BENEFICIO IMPONIBLE EN EL DERECHO COMPARADO. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA, JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL.

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES.

1.1. *Los ordenamientos elegidos y el orden seguido en su análisis.*

Hemos considerado para la realización de este estudio comparado dos grupos de sistemas: el grupo de los sistemas angloamericanos, dentro del que hemos analizado los ordenamientos de EEUU y de Reino Unido; y el grupo de los sistemas llamados de Derecho civil dentro de los que hemos elegido los ordenamientos de España, Italia, Francia y Alemania. La selección de estos seis países no ha obedecido a un criterio único, sino a varios criterios a la vez. Los sistemas jurídicos angloamericanos, mientras hunden sus raíces en una estructura radicalmente distinta a la de los sistemas continentales⁴⁸, en la actualidad, están ejerciendo una influencia relevante en las concepciones doctrinales acerca de los temas de la cuantificación de la renta, a efectos fiscales y mercantiles, de los sistemas jurídicos continentales. Esta influencia, que se ha hecho sentir en especial en los últimos veinte años, tiene su origen en el hecho de que estos países han sido los que más han impulsado el desarrollo reciente de la teoría de la contabilidad y, por consiguiente, de las concepciones sobre la cuantificación contable que, indirectamente, tienen también una proyección sobre las relaciones entre las normas fiscales y la técnica contable. Por vía de dicha preeminencia de la teoría hacendística angloamericana, los sistemas angloamericanos se ven considerados como un modelo para la generalidad de aquellos que, desde la perspectiva del derecho o desde la perspectiva de la ciencia hacendística, se ocupan de la relación entre la imposición de la renta y la contabilidad. Esta función de modelo, es precisamente lo que justifica y hace necesario que dediquemos una especial atención al análisis de estos sistemas, aparentemente tan alejados del nuestro.

48 **DAVID**, *Os Grandes Sistemas do Direito contemporâneo*, Trad. Hermínio Carvalho, Martins Fontes, São Paul, 2002, p. 381; **MERRYMAN / PÉREZ-PERDOMO**, *The civil law tradition: an introduction to the legal systems of Europe and Latin America*, 3ª ed., Stanford University Press, Stanford, California, 2007, pp. 3 *et seq.*

La opción de incluir en el presente estudio de derecho comparado a dos sistemas angloamericanos si bien resulta, por consiguiente, justificada, conlleva también, sin embargo, importantes riesgos que no pueden ignorarse. Una caracterización de los mencionados sistemas debe sentarse en un método que sirva a los objetivos propuestos. Al estudioso del derecho, le importa caracterizar estos modelos desde una perspectiva jurídica más que sociológica, es decir, utilizando más el punto de vista de lo que se debe hacer según el derecho antes de lo que se hace en la práctica, aunque se reconozca que la práctica también juega un papel en la construcción de la ciencia jurídica. Para caracterizar estos modelos jurídicamente es preciso traducirlos a normas y asimismo identificar las fuentes de dichas normas. Pero en los sistemas jurídicos anglosajones existe todo un funcionamiento del sistema de fuentes profundamente distinto de los sistemas continentales⁴⁹, que hace que el jurista anclado en los conceptos del sistema románico continental, cuando se enfrenta a un tema planteado dentro de un sistema angloamericano, se vea forzado a efectuar “un penoso esfuerzo de adaptación, trascendiendo esquemas que siempre se le han presentado como evidentes”⁵⁰.

Pero tampoco hay que acentuar demasiado esta separación, hasta el punto de que se desmotive cualquier intento de estudiar comparadamente dichos sistemas, ya que siempre hubo una estrecha interacción entre los sistemas continentales y los llamados sistemas del *common law*. Y, por tanto, son bastante abundantes los puntos de contacto entre ambos. Por dar un solo ejemplo, si observásemos la historia del principio de *realización de la renta*, que es una pieza estructural de todos los sistemas de tributación de la renta estudiados, veríamos que el principio ha evolucionado, desde mediados del siglo XIX, de una manera armonizada en los distintos ordenamientos⁵¹, constatándose que los avances realizados en los sistemas llamados de *common law* se incorporaron en los sistemas dichos de derecho civil e viceversa.

49 **DAVID**, *op. cit.*, pp. 415 *et seq.*

50 **OLIVEIRA ASCENÇÃO**, *O Direito. Introdução e Teoria Geral*, Fundação Gulbenkian, Lisboa, 1982, p. 136. Pero, como advierte el mismo autor, esta es una razón más de la trascendencia del derecho comparado, pues este permitirá el diálogo y el intercambio reclamados por la base sustantiva de ambos grupos que es la civilización occidental.

51 Algunos de los puntos llave de esta evolución han sido la jurisprudencia francesa del siglo XIX sobre la determinación de la renta (de la que se puede encontrar un resumen en **CHARPENTIER**, *Étude juridique sur le bilan dans les sociétés par actions*, Thèse pour le doctorat, Arthur Rousseau, Paris, 1906) y la jurisprudencia británica del inicio del siglo XX (**HOLMES**, *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*, IBFD Publications, Amsterdam, 2001, pp. 178 *et seq.*).

El ejemplo muestra como las dos familias de sistemas jurídicos no están ni han estado nunca totalmente separadas. Por el contrario, concretamente en lo que concierne a la tributación de renta empresarial se han planteado y siguen planteándose exactamente los mismos problemas, y las respuestas que el legislador, los tribunales y los académicos han ofrecido para esos problemas están mucho más estrechamente conectadas de lo que se suele pensar.

Dentro de los sistemas continentales, cada uno de los sistemas indicados tiene también sus características propias y una importancia particular para el estudio del tema que estamos examinando, al haber contribuido con algún aspecto innovador. El sistema francés, a parte de haber consagrado desde fechas muy tempranas la obligación de rendición de cuentas del Derecho mercantil, fue innovador en formalizar del concepto del *beneficio imponible*, como un beneficio *corregido*, es decir, como una cifra derivada del beneficio calculado a efectos mercantiles, concepto éste que se utiliza hoy en todos los países estudiados.

Italia y España, son los ordenamientos donde encontramos una formalización legal más temprana de un principio de conexión documental entre la determinación de la renta imponible y los estados financieros aprobados a efectos mercantiles, al contrario de lo sucedido en Francia, donde esta conexión nunca se concretó en el plano legislativo. Pero mientras que en España, esta conexión documental ha evolucionado desde hace tiempo hacia un principio positivo de inscripción contable, en Italia la existencia de un principio de prejudicialidad-dependencia ha sido objeto de discusión doctrinal hasta fechas recientes, y sólo en la legislación de 1973⁵² se consagró formalmente un vínculo de inscripción contable. Tal vez por esta razón, el tema de la relación entre la determinación de la renta gravable y la contabilidad mercantil ha tenido una expresión singular en la jurisprudencia y la doctrina italianas, que, por si misma, ya justificaría que se incluyese a Italia en este estudio y se le dedicase una atención detallada.

En el ordenamiento español, en cambio, constatamos una dinámica de perfeccionamiento técnico más acentuada que en otros países, es decir un esfuerzo continuo, por parte del legislador, por superar las distorsiones y los problemas que el sistema normativo encierra. Esta evolución legislativa presenta un interés singular para la problemática que se analiza en este estudio, precisamente por poner de relieve la variedad de fórmulas y los correspondien-

52 Artículo 75.2 del *texto único sui redditii* de 1973.

tes matices que el legislador tiene a su disposición, y por demostrar la relevancia que tiene en este tema una formulación técnica rigurosa. Además, en nuestra opinión, puede decirse que el ordenamiento fiscal español ha alcanzado en la actualidad, en los variados aspectos de la relación entre la renta imponible y la contabilidad mercantil, una elaboración técnica que, a pesar de los muchos problemas apuntados por la doctrina, brinda al sistema una seguridad y una objetividad que no se encuentran en otros sistemas del mismo grupo.

Alemania, por su parte, fue el ordenamiento en el que se originó y formalizó la remisión del Derecho fiscal al Derecho contable mercantil, que igualmente se ha extendido a la generalidad de los sistemas continentales. Por otra parte, por su gran importancia, la doctrina alemana, tanto sobre el reenvío normativo mencionado cómo con relación a la problemática en general de la relación entre el beneficio imponible y la contabilidad mercantil, resultaba inevitable ser tenida en cuenta en este análisis.

Consideramos además que en los seis ordenamientos mencionados, a pesar de que han evolucionado en una profunda interacción entre unos y otros, cómo hemos ya mencionado, se pueden seguir distinguiendo tres grandes sistemas. Desde luego, sigue existiendo una separación entre los ordenamientos angloamericanos y los sistemas europeos continentales, que se deriva sobre todo de las diferencias que ya referimos con anterioridad en los modos de funcionamiento específicos de estos dos grupos de ordenamientos. Por otro lado, esta división estructural no debe hacernos ignorar las importantes diferencias en relación con las opciones legislativas más específicas, que se encuentran dentro de cada grupo de ordenamientos.

En los ordenamientos europeos continentales, encontramos cómo características comunes, la existencia de un reenvío, por parte de la norma fiscal definidora de la base imponible, al Derecho contable mercantil, al lado de un vínculo más o menos flexible entre la determinación de la base imponible fáctica y la cifra de la renta calculada a efectos mercantiles. Pero también aquí, las semejanzas no deben impedirnos poner de relieve importantes diferencias. Los sistemas español, italiano y francés han evolucionado en una estrecha simbiosis, de tal forma que al estudiar la evolución de estos tres sistemas encontramos una sucesión prácticamente continua de fórmulas legislativas. Ya finalmente el ordenamiento alemán se ha mantenido más impermeable a una influencia de otros ordenamientos, de tal forma que se diferencia bastante de los restantes sistemas

continentales estudiados, no ya en los aspectos sustantivos sino más bien en el plano de las fórmulas legislativas empleadas, aunque no sean tan distintas las soluciones sustantivas a las que se llega por medio de las mencionadas fórmulas.

La exposición que vamos a realizar a continuación está, por tanto, organizada según los tres grupos que hemos identificado: los sistemas anglosajones – Reino Unido y EEUU – el sistema alemán y los restantes sistemas continentales – Francia, Italia y España. El criterio de ordenación que hemos adoptado ha sido partir del más distante para terminar en el más cercano, porque verdaderamente nuestro objetivo es el de comprender, caracterizar y apreciar críticamente a nuestro propio ordenamiento. Empezamos por los sistemas anglosajones y seguimos con el ordenamiento alemán porque entendemos que ello nos permite un marco teórico más completo de la evolución del sistema de la Europa del Sur. En este último grupo, empezamos por Francia, porque ello nos permitirá comprender el origen de algunas de las características del sistema. Y terminamos con el ordenamiento español porque hemos visto en este ordenamiento, en el momento actual, la culminación de un proceso de evolución de las características del sistema.

1.2. *Los aspectos analizados.*

La tributación de la renta empresarial pudo haber tenido sus comienzos en una época ya bastante lejana en las ciudades italianas de la Edad Media⁵³. No obstante, el comienzo de la edad moderna de la tributación de la renta coincidió con la época de la industrialización, en la cual las grandes empresas industriales ofrecían nuevas formas de organización y manifestación de la riqueza, que propiciaban también nuevas formas de imposición. La tributación de la renta registró a lo largo del siglo XIX una rápida expansión, acompañando a la industrialización del mundo⁵⁴ y por este motivo nuestro estudio arranca en este momento histórico.

53 **SPANNHORST**, *Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung. Rechtsnatur, Entstehung und Ermittlung*, Westfälischen Wilhelms – Universität zu Münster, Osnabrück, 1973, p. 10.

54 Uno de los primeros impuestos sobre la renta con una configuración moderna podría haber sido el *Property and Income Tax Act*, establecido en 1798 en Reino Unido, y que se aplicaba con base en una declaración global efectuada por el contribuyente sobre su renta anual (**TILEY**, General description: United Kingdom, en AULT (ed.), *Comparative income taxation. A structural analysis*, Kluwer Law International, La Haya, Londres/Boston, 1997; **WHITEHOUSE** /

En algunos de los sistemas mencionados, la cuantificación de la base imponible empezó siendo un proceso autónomo respecto de la misma cuantificación de la renta para fines no tributarios. A pesar de ello, la mayor parte de las veces se estableció espontáneamente una relación entre base imponible y contabilidad mercantil. Pero lo que importa subrayar sobre todo es que, en estos comienzos de la imposición sobre la renta, el legislador no se preocupó especialmente por establecer una relación jurídicamente regulada entre la cuantificación de la renta gravable y la rendición de cuentas mercantiles, aún cuando esta relación ya existía en la práctica. Resulta, por tanto, estéril en la mayor parte de los supuestos, una indagación histórica que tenga como finalidad descubrir unas normas legales que se ocupen específicamente de la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil, pues la norma positiva que regula esta relación, casi siempre hay que extraerla entrelíneas de las disposiciones que definen la base imponible o de aquellas que regulan el procedimiento de estimación de base.

Asimismo, como veremos más adelante, la definición de lo que constituye los beneficios gravables, es decir, la definición misma de la base imponible en el impuesto sobre la renta, del mismo modo que el respectivo procedimiento de estimación, no se encuentran con frecuencia en una disposición legal concreta y por ello es posible para la doctrina, a los tribunales y a la Administración fiscal completar estas disposiciones legales omitidas. Así, junto a las normas legales expresas, habremos de considerar la jurisprudencia de cada país, que ocupa un lugar de relieve entre las fuentes de derecho en el tema que tratamos, y también habrá que considerar la práctica administrativa, si no como una fuente inmediata del derecho positivo, por lo menos como una importante herramienta para conocer el derecho positivo.

Por estas razones, el estudio de los distintos ordenamientos requiere para desarrollarse un campo amplio de observación. Primero, habremos de describir de forma necesariamente abreviada la evolución de las normas que han definido el beneficio imponible de las empresas, a lo largo del tiempo. Debido a que, en la mayor parte de los países, la introducción

STUART-BUTTLE, *Revenue Law. Principles and practice*, 8ª ed. Butterworths, Londres, Dublin & Edimburgo, 1990, p. 23. Sin embargo, **ALBIÑANA**, *Estudio preliminar*, en **DRAKE /DRAKE**, *Impuesto Industrial (Licencia Fiscal)*, E.D.F., Madrid, 1961, pp. xxi *et seq.*, refiere un impuesto de creación anterior a 1725, en el que el ilustre profesor sitúa el origen de la imposición directa sobre la renta de la actividad comercial e industrial. En Alemania, datan de 1808 y 1812 los primeros intentos para instituir un gravamen sobre la renta, que concretamente se producen en Prusia.

de una imposición sobre los beneficios empresariales ha sido anterior a la introducción de un impuesto sobre las sociedades, habrá en ocasiones que empezar el estudio de la historia de las dichas normas en el momento de la instauración del impuesto sobre la renta. Pero incluso en el momento actual, un estudio centrado sobre el tema de la tributación de los beneficios empresariales no debe ceñirse al impuesto sobre sociedades, y esto por varias razones. Nos encontramos, por un lado, con la existencia de empresas individuales o empresas que por otra razón no adoptan la forma societaria, y así mismo se sujetan al impuesto sobre los beneficios. Y por otro lado, en muchos de los sistemas fiscales, las reglas para la determinación del beneficio imponible están insertas en una ley que regula la imposición de la renta en general. Por esta razón, una reconstrucción histórica de la definición legal de beneficio imponible quedaría muy incompleta si se limitara únicamente a los impuestos sobre sociedades. El análisis debe extenderse por lo tanto a otras formas impositivas a través de las que el legislador, a lo largo de la historia, ha gravado las rentas procedentes de la actividad empresarial.

Al margen de una descripción del derecho positivo, interesa también a los fines de nuestra indagación un análisis de cómo se gestionan los problemas que se plantean en la aplicación del derecho en cada ordenamiento. Nuestro objetivo principal, por tanto, no es solucionar conceptualmente los problemas que van surgiendo a medida que se va describiendo el derecho positivo de cada ordenamiento, pues esto requiere la construcción de unos conceptos uniformes, que dejaremos para un capítulo posterior. La principal finalidad que preside la exposición que realizaremos a continuación, es de describir los diversos sistemas, desde una perspectiva evolutiva y actual, pero intentando sobre todo poner de relieve los problemas conceptuales y de técnica jurídica que se plantean dentro de cada sistema.

Para ello, la doctrina y la jurisprudencia constituyen objeto de observación preferente. En cuanto a la jurisprudencia, consideramos que tiene un papel de máxima trascendencia para el presente estudio. Desde luego interesa tener en consideración su papel como una fuente de derecho, como hemos dicho, y ello no sólo en los ordenamientos angloamericanos, en los que las decisiones de los tribunales son la principal fuente de derecho, sino también en los sistemas continentales. Véanse los casos español y francés, donde encontramos los respectivos sistemas jurídico-tributarios algunos principios estructurales que han sido inicialmente definidos por la jurisprudencia. Pero además, las decisiones de los tribunales son incluso un proceso del que se sirve el orden jurídico para poner de relieve, muchas veces contra el inmovilismo del legislador y de la Administración, los problemas, los defectos y las

insuficiencias del derecho positivo, y bajo este enfoque resultan particularmente interesantes los casos italiano y alemán. Otro tanto se podría decir de la doctrina, mediante cuyo estudio se perciben los problemas planteados en la interpretación y en la aplicación del derecho positivo en cada ordenamiento. Por ello dedicamos una atención especial a la doctrina de cada país.

2. EL ORDENAMIENTO DE REINO UNIDO.

2.1. La definición de la base imponible – normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil.

2.1.1. Caracteres generales del sistema.

La doctrina⁵⁵ apunta como un rasgo característico del derecho británico relativo a la tributación de la renta⁵⁶, el hecho de que las normas fiscales no contienen una definición

55 **BURGESS**, *Corporate Finance Law*, Sweet & Maxwell, Londres, 1985, p. 222: “Mientras la ley exige a las empresas que proporcionen a través de sus cuentas un «imagen verdadera y justa» de sus beneficios y pérdidas para cada año financiero y que cumplan normas detalladas sobre la forma y el contenido de esas cuentas, la *Companies Act* no da realmente ninguna definición de beneficio”. En el mismo sentido, **MACDONALD**, *Matching accounting and taxable profits: reflections on Gallagher v. Jones*, BTR, núm. 5, 1995, p. 486.

56 En Reino Unido el primer impuesto directo sobre la renta con una configuración moderna, como ya hemos dicho, fue el *Property and Income Tax Act*, aparecido en 1798, y que se aplicaba con base en una declaración global efectuada por el contribuyente sobre su renta anual. La doctrina (**TILEY**, *General...*, *cit.*, pp. 110 *et seq.*; **WHITEHOUSE / STUART-BUTTLE**, *op. cit.*, p. 23) señala, sin embargo, como antecedentes del mencionado impuesto, otras fórmulas impositivas más primitivas, como el *Triple Assessment* de 1797, un impuesto que gravaba la propiedad y el gasto, pero cuyo tipo impositivo iba aumentando con el nivel de la renta obtenida por el sujeto pasivo en el año anterior. **WHITEHOUSE / STUART-BUTTLE**, *op. cit.*, p. 23, mencionan que este impuesto, instituido como una medida fiscal en tiempo de guerra, a pesar de que ha sido el primer impuesto sobre la renta en sentido propio, no fue el primer impuesto directo. Ya antes se habían aplicado impuestos directos en el Reino Unido, aunque de forma esporádica. Ejemplo de este tipo de impuestos fue el *Land Tax*. Este ha sido el primer impuesto sobre la renta en sentido propio en Reino Unido y en su ámbito de incidencia se incluían ya los beneficios empresariales. El impuesto tuvo una eficacia bastante limitada, especialmente en virtud de los

de beneficio empresarial ni tampoco indicaciones de cómo medirlo⁵⁷, de modo que la tarea de formular estos conceptos se traslada, en última instancia, a los tribunales⁵⁸. Así, el méto-

problemas derivados de la determinación de la renta. En un intento de superar dichos problemas, el sistema fue sustituido en 1803 por un sistema parcelar de tributación de la renta, es decir un sistema en que se determinaban autónomamente los rendimientos de distintas categorías, y en que se utilizaban unos mecanismos de retención en la fuente para varias de las mismas categorías. El sistema de imposición instaurado en 1803 se mantuvo como el marco fundamental de la imposición de la renta en Reino Unido hasta la actualidad, con algunas modificaciones que fue sufriendo a lo largo del tiempo. Por lo que se refiere a la imposición de la renta empresarial, y en lo que concierne más directamente nuestro tema de análisis, algunas modificaciones se produjeron en la forma de gravar los beneficios de las sociedades. Hasta 1937, no existió en Reino Unido un impuesto específico sobre las sociedades sino que los beneficios se gravaban en las manos de las personas físicas receptoras de dividendos. Sin embargo, el sistema existente favorecía la conservación de los beneficios en la sociedad, como beneficios no distribuidos, lo que ocasionaba graves distorsiones en el sistema (**TILEY**, *General...*, cit., p. 114). En 1937, este problema pudo ser parcialmente mitigado, al ser creada la *National Defence Corporation*, que era un impuesto complementario (**TILEY**, *Revenue law*, Hart, Oxford –Portland, Oregon, 2000, p. 758, califica a este impuesto como un *extra tax*) sobre los beneficios de las sociedades. No obstante, el sistema instaurado por la ley 1937 creó nuevos problemas, conectados ahora con la doble imposición de los beneficios. En 1965, un impuesto autónomo sobre la renta de las sociedades, denominado *Corporation Tax*, fue introducido por el *Financial Act* de 1965, y modificado posteriormente por el *Financial Act* de 1972, que se mantuvo vigente, aunque con diversas modificaciones, hasta la actualidad. El actual *Corporation Tax* grava el beneficio (*profit*) de las sociedades, que está formado por los *income profits* y por los *capital gains*.

57 En el *Income and Corporation Taxes Act 1988, section 18, subsection 1*, se dispone: “*Tax under this Schedule shall be charged in respect of— (a) the annual profits or gains arising or accruing— (ii) to any person residing in the United Kingdom from any trade, profession or vocation, whether carried on in the United Kingdom or elsewhere (...)*”. (Bajo la presente Cédula serán gravados: — (a) los beneficios o ganancias anuales obtenidos o devengados— (ii) por cualquier persona residente en Reino Unido procedentes de cualquier comercio, profesión o cargo, ejercidos en Reino Unido o fuera de este territorio). Sobre el punto, **MACDONALD**, *The taxation of business income: aligning taxable income with accounting income*, IFS, Londres, 2002, p. 1; **BURGESS**, *Revenue law and accounting practice*, BTR, 1972, p. 308; **ARNOLD**, *Timing and income taxation: the principles of income measurement for tax purposes*, Canadian Tax Paper, núm. 71, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1983, p. 11.

58 En el caso *Gresham Life Assurance Soc. v. Styles* [(1892) T. C. 3, p. 185], el tribunal se planteó concretamente la cuestión de definir el concepto de beneficio a efectos de tributación y en esta ocasión se estableció la regla de que, a los fines de la tributación, el término beneficio debería

do de computar la renta gravable se fue configurando a lo largo del tiempo por parte de la jurisprudencia.

Respecto de esta labor jurisprudencial, un aspecto que resulta evidente de toda la doctrina británica sobre el tema, en términos muy generales, es que los tribunales han aceptado, como regla, desde fechas tempranas, la validez de los principios de la contabilidad comercial (*principles of commercial accounting*) para la determinación de la base imponible⁵⁹. El segundo aspecto estructural del sistema, conectado con el primero, consiste en que dichos *principles of commercial accounting* deberán dejar de aplicarse siempre que no se muestren conformes con la regulación fiscal⁶⁰, o adecuados a los fines tributarios⁶¹. En lo que concierne la regulación

ser entendido con el significado que al mismo se le atribuye en la actividad empresarial (por el “comerciante común”). Sin embargo, como advierte **FREEDMAN**, *Profit...Parte I, cit.*, p. 66, en el momento actual el concepto habría adquirido un significado más refinado, elaborado por la jurisprudencia.

59 Esta regla se estableció por primera vez en el asunto *Gresham Life Assurance v. Styles*, (1892) (supra nota 58); se ha aplicado posteriormente en numerosos casos, entre los cuales son ejemplos los asuntos *Usher's Wiltshire Brewery Ltd. v. Bruce*, (1914) TC 6, p. 399; *Whimster & Co. Ltd. v. I.R.C.*, (1926) TC 12, p. 813; o *I.R.C. v. Cock Russell* (1949) All E.R. 2, p. 889. Estas sentencias se encuentran citadas y comentadas en **FREEDMAN**, *The role of realization: accounting, company law and taxation*, en *The influence of corporate law and accounting principles in determining taxable income. Proceedings of a seminar held in Geneva in 1996 during the 50th Congress of the International Fiscal Association*, Vol. 21b, Kluwer Law International, La Haya/Londres/Boston, 1997, p. 41; **MACDONALD**, *The taxation...*, cit., p. 4; **BURGESS**, *Revenue...*, cit.; **ARNOLD**, *Timing...*, cit., p. 12; **EDEY**, *Income and the valuation of stock in trade*, BTR, 1962, p. 231.

60 La regla de una subordinación de la aplicabilidad de los *ordinary principles of commercial accounting* a una conformidad con las normas legales ha sido claramente establecida, por ejemplo, en el asunto *Whimster & Co. Ltd. v. I.R.C* (supra, nota 59), en el que el Lorde Presidente Clyde declaró que “la cuenta de resultados elaborada a efectos de determinar esa diferencia debe regirse por los principios ordinarios de la contabilidad mercantil”. La misma regla fue aplicada con posterioridad, por ejemplo, en los casos *Ostime v. Duple Motor Bodies Ltd.*, (1961) All ER 2, p. 167; o *Odeon Associated Theatres Ltd v. Jones* (1971) TC 48, p. 257. Cfr. **MACDONALD**, *Matching...*, cit., p. 485; **FREEDMAN**, *The role...*, cit., p. 41; **ARNOLD**, *Timing...*, cit., p. 13.

61 Esta regla ha sido aplicada, por ejemplo, en los casos *B.S.C. Footwear Limited v. Ridgway* (1971) All ER, Vol. 2, p. 534; y *Willingale v. Internacional Commercial Bank Ltd.*, (1978) TC 52, p. 242. Sobre el punto *vid.* **FREEDMAN**, *Ordinary principles of commercial accounting – clear guidance or a mystery tour?*, BTR, núm. 6, 1993, p. 471; **ARNOLD**, *Timing...*, cit., p. 13; **MACDONALD**, *The taxa-*

material de la cuantificación del beneficio, pues, ya podemos afirmar, por antelación, que el sistema inglés no difiere, sustantivamente, de lo que es en la actualidad el sistema vigente en la generalidad de los sistemas europeos continentales.

Pero a efectos de nuestro análisis comparado y antes de que podamos fijar una similitud entre los sistemas angloamericanos y los continentales, importa desmenuzar mejor el modo en que opera la inclusión de los principios contables mercantiles en la norma jurisprudencial definidora de la base imponible.

2.1.2. Los llamados “Ordinary principles of commercial accountancy”.

En un momento inicial, en la evolución jurisprudencial sobre la cuantificación de la renta empresarial, se desprende de los diversos pronunciamientos la idea de que no cabe a los tribunales apreciar la medida correcta de los beneficios⁶², cuya determinación debe dejarse a los comerciantes⁶³. Sin embargo, la mencionada concepción de no interferencia del derecho no ha podido mantenerse con relación a la determinación de la renta gravable. Por este motivo, los tribunales han reconocido desde fechas tempranas – finales del siglo XIX – que, en su misión de aplicar el derecho, no podrían dejar de apreciar el fondo de la cuestión de la cuantificación de los beneficios según las cuentas aprobadas⁶⁴.

tion..., cit., p. 1.

62 **BURGESS**, *Corporate...*, cit., p. 222: “Tradicionalmente, el cálculo del beneficio ha sido considerado como un ejercicio contable, no como un procedimiento legal”.

63 A este respecto se cita en general como ejemplo el caso *Lee v. Neuchatel Asphalte Company* (1889) Ch.D. 41, p. 1. En este caso la cuestión litigada se refería a la cuantía del beneficio distribuable. El problema se situaba por tanto en el campo mercantil y no en el fiscal. En su sentencia, el tribunal declara, sobre el problema de la medida “correcta” del beneficio, que “todo ello se deja, y muy prudentemente, al mundo mercantil” (**MACDONALD**, *The taxation...*, cit., p. 4). Conviene añadir que el litigio se refería a que el valor aprobado para el beneficio distribuable no incluía la amortización del valor de un activo del inmovilizado – en el caso el arrendamiento de una cantera – que debería deducirse según los principios contables generalmente aceptados en la época. De este modo, la mencionada declaración del tribunal no podrá entenderse como una remisión a los principios contables. Según **FREEDMAN**, *The role...*, cit., p. 30, la referencia del tribunal debe entenderse como hecha “a la discrecionalidad de los directores de las sociedades”.

64 Así, por ejemplo, en el asunto *Highland Railway Co. Ltd. v. Balderston* (1889) T.C. 2, p. 485, en el que se discutió la deducción, a efectos de la tributación de la renta, de unos gastos realizados

En este momento es cuando se establece el principio consistente en que la cuantificación de la renta, a efectos de su sometimiento a tributación, debe efectuarse de acuerdo con los *ordinary principles of commercial accounting*⁶⁵, los cuáles representaron en estas fechas, por lo tanto, un primer elemento normativo, de naturaleza jurídica, en el campo de la cuantificación de la renta. La doctrina inglesa, sin embargo, llama la atención de que no resultan claros de la jurisprudencia⁶⁶ los términos precisos en los que se establece la relación entre los principios de contabilidad mercantil y el Derecho tributario, constatándose asimismo la falta de una línea homogénea en las decisiones de los tribunales respecto a la concepción sobre la mencionada relación⁶⁷.

Los autores intentan solucionar desde un punto de vista doctrinal el problema ubicando las distintas corrientes jurisprudenciales según diferentes concepciones teóricas. Pero aún así, como se puede ver, no hay un consenso sobre cuántas concepciones han sido adoptadas por los tribunales británicos.

por una empresa de ferrocarriles con la renovación de sus líneas, el tribunal apreció la cuestión de la calificación de un gasto como gasto corriente del ejercicio o como gasto de inversión. Sobre este punto ver **BURGESS**, *Revenue...*, *cit.*, p. 313.

65 Esta regla se estableció por vez primera en el asunto *Gresham Life Assurance v. Styles*, (1892) (supra nota 59); se aplicó posteriormente en numerosos casos, de los que son ejemplos los asuntos *Usher's Wiltshire Brewery Ltd. v. Bruce*, (1915) (supra nota 59) ; *Whimster & Co. Ltd. v. I.R.C.*, (1926) (supra nota 59); o *I.R.C. v. Cock Russell* (1949) (supra nota 59). Sobre esta jurisprudencia *vid.* **FREEDMAN**, *The role...*, *cit.*, p. 41; **MACDONALD**, *The taxation...*, *cit.*, p. 4; **BURGESS**, *Revenue...*, *cit.*; **ARNOLD**, *Timing...*, *cit.*, p. 12; **EDEY**, *Income...*, *cit.*, p. 231.

66 **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, *cit.*, p. 69; **TILEY**, *General...*, *cit.*, pp. 366 *et seq.*; **MACDONALD**, *The taxation...*, *cit.*, pp. 37 *et seq.*

67 **MACDONALD**, *The taxation...*, *cit.*, p. 1: “La relación entre beneficio gravable y beneficio contable ha sido (y sigue siendo) una relación evolutiva”. También **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, *cit.*, p. 61: “A pesar de la literatura considerable y de la jurisprudencia que se refieren a esta relación (entre derecho y práctica contable) aparentemente el debate se mantiene”.

2.1.3. La supremacía de los principios legales. La cuantificación de la renta como una “cuestión de hecho” o como una “cuestión de derecho”.

De acuerdo con el conocido estudio de Arnold sobre este tema⁶⁸, habría que distinguir dos concepciones fundamentales en la jurisprudencia británica. Según la primera, los “*principios ordinarios de la contabilidad comercial*” eran las reglas o métodos seguidos en la práctica mercantil y, por consiguiente, la función de los tribunales sería determinar estas normas como una cuestión de hecho⁶⁹. Una vez probada la existencia de unos “*ordinary principles of commercial accounting*”, es decir una práctica generalmente aceptada aplicable al caso concreto, dichos “principios” se convertirían en concluyentes para la determinación de la renta a efectos de imposición, a menos que existiera una contradicción entre dichos “principios” y una norma expresa de Derecho tributario. La concepción señalada aparece reflejada, según el mismo autor, en numerosas sentencias como *Lothian Chemical Co.*⁷⁰, en la que se declara que “siempre que los principios ordinarios [de contabilidad] no resulten excluidos por una norma legal, deben prevalecer”.

Los autores intentan solucionar desde un punto de vista doctrinal el problema ubicando las distintas corrientes jurisprudenciales según diferentes concepciones teóricas. Pero aún así, como se puede ver, no hay un consenso sobre cuántas concepciones han sido adoptadas por los tribunales británicos.

Siguiendo siempre al mismo autor, para una segunda concepción más reciente, la cuestión de la cuantificación de la renta a efectos tributarios forma una cuestión de derecho, lo que significa que el tribunal debe formular la propia norma jurídica contable, es decir, debe definir el derecho (*the “law”*) en la cuantificación de la renta. Como ejemplo de una aplicación de esta concepción, se suele citar la sentencia *Odeon Associated Theatres*⁷¹, en la que queda

68 **ARNOLD**, *Timing...*, *cit.*, pp. 13-14. El autor realiza en un primer capítulo un estudio comparativo sobre la determinación de la renta imponible en los países angloamericanos.

69 El esquema obedece al provecto principio de derecho común según el cual “ad questiones juris respondeat iudices, as questiones facti respondeat juratores”.

70 *Lothian Chemical Co. Ltd. V. Rodgers* (1926) TC 11, p. 508, p. 521. Sobre el significado de esta sentencia, v.g. **GRABO**, *Private Company Limited by Shares: An Analysis of Tax Accounting Rules in the United Kingdom and Germany*, GRIN, Nordstedt, 2008, pp. 23-24.

71 *Odeon Associated Theatres Ltd v. Jones* (1971) (*supra* nota 60).

perfectamente trazada una línea de separación entre la cuestión de la determinación de la práctica contable, lo cual es una cuestión de hecho, y la determinación de la norma contable *correcta*, que es una cuestión de derecho. En la sentencia mencionada, uno de los miembros del tribunal afirmaba que “al calcular el beneficio real de una empresa, el tribunal debe aplicar los principios *correctos* del sistema prevaleciente de la contabilidad mercantil”. Para determinar lo que son los principios *correctos*, el tribunal puede acudir a una prueba pericial realizada por contables. Sin embargo, esta prueba pericial, aunque sea concluyente para afirmar la *práctica contable* aplicable en el supuesto concreto – lo que es una pura cuestión de hecho – no es de ninguna forma definitiva en cuanto a lo que son los *principios correctos* aplicables al mismo supuesto concreto. Tendrá el tribunal que “tomar la decisión final sobre si tal práctica contable corresponde a los principios *correctos* de la contabilidad mercantil”.

2.1.4. La “noción común” (jurídica) y la “noción técnica” de renta.

Al lado del planteamiento descrito anteriormente, que se basa en distinguir dos enfoques antagónicos fundamentales en la jurisprudencia británica respecto de la función de los *principios contables* en la determinación de la renta imponible, algunos autores profundizan más en este análisis, distinguiendo otros matices en las concepciones de los tribunales con relación al tema. Freedman⁷², analizando las primeras sentencias sobre la cuestión que hemos considerado, da cuenta ya no de dos sino de tres concepciones subyacentes a las respectivas decisiones, que han originado distintas líneas jurisprudenciales. Distingue la autora primeramente una fase en la que los tribunales no buscaban todavía una noción de renta elaborada por los expertos contables, sino que hacían referencia a una noción “ordinaria” de renta, no técnica, respecto de la cual “ningún hombre de negocios pudiera equivocarse”⁷³. Subraya la autora⁷⁴ que, en estas fechas, los jueces no buscaban construir el concepto de renta en su sentido *técnico*, sino que hacían uso de su propia forma de entender los “*principios mercantiles*”. Desde un punto de vista metodológico, se podría añadir, los jueces prescinden de la *praxis* mercantil en su tarea de determinar lo que sea renta. Consideran, por lo tanto, que se puede llegar a una definición de renta jurídicamente relevante que no coincida con aquella renta a

72 **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, *cit.*, p. 66.

73 *Gresham Life Assurance v. Styles*, (1892) (ver nota 58), *cit.* en **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, *cit.*, p. 65.

74 **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, *cit.*, p. 66.

la que se llegaría en la práctica mercantil, aunque expresen conciencia sobre la existencia de una noción técnica que es la que se manifiesta en la práctica.

Las dos concepciones – la técnica y la común – implican dos planteamientos totalmente distintos desde un punto de vista metodológico, ya que, según la misma autora, “mientras el significado *técnico* de un término, en el ordenamiento británico, es claramente una cuestión de hecho, (...) ya el significado *ordinario* de un término es una materia de conocimiento judicial”, es decir una cuestión de derecho.

Una vez que no se buscaba un concepto técnico de renta, en esta fase de la evolución del ordenamiento británico, la producción de prueba dirigida a determinar el método contable aplicado en la práctica, no constituía un método idóneo para determinar la renta en un caso concreto. Con base en un concepto “común” de beneficio, los jueces habrían empezado, ya desde estos comienzos, a construir una noción jurídica de renta propia del Derecho tributario, y autónoma con relación a la práctica mercantil⁷⁵. Así, por ejemplo, en el asunto *Gresham*⁷⁶, el tribunal decidió contra los principios ordinarios de contabilidad, para aplicar una noción común de renta, al aceptar la deducción a efectos fiscales, de una categoría de gastos cuya deducción no se aceptaría en la práctica contable, según los criterios técnicos aceptados en aquél momento.

Fue a medida que las cuestiones contables planteadas a los tribunales devinieron más complejas cuando, según la misma autora⁷⁷, los jueces empezaron a dedicar una atención creciente a los conocimientos y a las opiniones técnicas. Se produce entonces un primer cambio sustantivo en la relación del Derecho tributario con la práctica contable, al pasar los tribunales a referirse a los “*ordinary principles of commercial accounting*”⁷⁸, o “*normal commercial*

75 **Idem**, p. 66.

76 *Supra*, nota 58.

77 **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, *cit.*, p. 67: “Mientras que se presentaron cuestiones más complejas pronto comenzó a ser ofrecida prueba pericial contable y a ser considerada por las comisiones y los tribunales”.

78 **BURGESS**, *Revenue...*, *cit.*, p. 308, cita el caso *Whimster & Co. V. IRC* (1926) (ver nota 59) como ejemplo de uno de los primeros casos en los que se empleó la referencia a los “*ordinary principles of commercial accounting*”. *Vide* también **ARNOLD**, *Timing...*, *cit.*, p. 12.

principles”⁷⁹. Freedman observa⁸⁰ que, por esta vía, los tribunales se han apartado de la concepción según la cual se atribuye al término “beneficio” un sentido común, “volviéndose hacia un concepto mencionado a las reglas y a las prácticas de los contables profesionales”, es decir, a un concepto de renta que evoluciona con el conocimiento técnico o científico. Esta concepción induce a su vez un cambio radical en el plano metodológico. En esta segunda acepción, la cuestión de la determinación de la renta se transforma en una cuestión de hecho, que los jueces deben solucionar por medio de un procedimiento probatorio, en el que se buscará probar qué es la *práctica generalmente aceptada*. Esta concepción resulta manifiesta en la sentencia *Sun Insurance Office v. Clark*⁸¹, en la que se declara que “la cuestión de lo que es o no es renta o ganancia debe ser considerada en primer lugar una cuestión de hecho, y de un hecho para ser averiguado según los criterios aplicados de ordinario en los negocios”.

2.1.5. La concepción híbrida de renta.

Sin embargo Freedman observa⁸² que, aun cuando se ha asumido este segundo sentido sobre la noción de renta – una noción técnica a la que, metodológicamente, el tribunal llega mediante un conocimiento fáctico de la práctica contable – no se ha abandonado totalmente la primitiva concepción. O sea, algunos de los principios jurídicos adquiridos en el desarrollo de un *sentido común* o *natural* – lo que equivale a un sentido jurídico en el derecho británico – de renta, se mantuvieron, de tal forma que las dos concepciones han terminado entremezclándose.

Esta concepción híbrida, entre un concepto técnico y un concepto común (jurídico) de renta, fue la que se tradujo en la fórmula de una “aplicación de los *ordinary principles* supeditada a las normas y principios jurídicos del Derecho tributario”. Dicha fórmula, invocada en numerosos pronunciamientos, fue por ejemplo la adoptada en el asunto *Anaconda*⁸³, en el que se declaró que, para la determinación de la renta imponible, se deberán aplicar los *principios ordinarios* de contabilidad mercantil, siempre que estén “en conformidad con los conceptos

79 **FREEDMAN**, *Ordinary...*, *cit.*, p. 471.

80 **Idem**, p. 68.

81 *Sun Insurance Office v. Clark* (1912) AC, p. 455.

82 **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, *cit.*, p. 68.

83 *Minister of National Revenue v. Anaconda American Brass Ltd.* (1956) All E.R. 1, p. 20, *cit.* en **FREEDMAN**, *Ordinary...*, *cit.*, p. 471.

legales establecidos”. El sistema fue denominado⁸⁴ de “supremacía judicial sobre la determinación de la renta imponible”, significándose con esta expresión que al tribunal le queda la posibilidad de no aplicar un determinado *principio* de contabilidad mercantil, constatado en la práctica, aun cuando se haya probado que se trata de un método generalmente aceptado y adecuado a efectos mercantiles, siempre que se estime que dicho principio no resulta idóneo para el cálculo de la renta imponible⁸⁵. También en el asunto *Flotear*⁸⁶ fue aplicada esta concepción, al declararse que “la aplicación de los principios de contabilidad mercantil está, no obstante, supeditada a un principio bien establecido aunque no lo esté legalmente. Y éste es que ni un beneficio ni una pérdida pueden ser anticipados”. Freedman concluye⁸⁷, resumiendo la mencionada concepción de la *supremacía judicial* en la determinación de la renta imponible, que “la práctica prevaleciente es importante pero, en última instancia, la decisión dependerá de la visión de los tribunales sobre el *sentido ordinario* del término [beneficio] y ésta se ha convertido en una cuestión mixta de derecho y de hecho”.

2.1.6. Los problemas del principio de la supremacía judicial

La fórmula de la supremacía judicial en la determinación de la renta imponible plantea, sin embargo, dificultades que la doctrina británica no ha dejado por señalar. El problema principal, nunca resuelto, reside en una identificación, con suficiente claridad y objetividad, de cuáles son los *principios* de Derecho fiscal rectores de la tributación de la renta no establecidos en las normas legales⁸⁸. Un caso de los más discutidos con relación a este tema fue

84 **FREEDMAN**, *Defining taxable profit in a changing accounting environment*, BTR, núm. 5, 1995, p. 435.

85 Fue lo que se produjo en el asunto *Anaconda* (supra, nota 83), en el que el tribunal, a pesar de que ha asumido que el método LIFO era generalmente aceptado en la práctica contable comercial como método para valorar las existencias o inventarios, no consideró que ello fuera conclusivo para la cuestión de cuantificar la renta gravable.

86 **FREEDMAN**, *Pofit... I Parte, cit.*, p. 71.

87 **FREEDMAN**, *Pofit... I Parte, cit.*, p. 71.

88 La dificultad que se extrae de la jurisprudencia, en el tema de la cuantificación de la renta imponible, es la definición objetiva de algunos principios generales rectores en este tema, lo cual llevó a **EDEY**, *Income...*, cit., p. 168, a afirmar que “el principio realmente aplicado consiste (...) en que los principios ordinarios de contabilidad mercantil deben aplicarse, excepto cuando los tribunales decidan que no se apliquen”.

el mencionado asunto *Willingale*⁸⁹, en el que se discutió sobre el momento en que debería incluirse en el beneficio imponible el valor de descuento de un determinado tipo de activos financieros⁹⁰. En este caso, el tribunal consideró probado que, según la *práctica contable generalmente aceptada* y considerada *correcta*, el mencionado valor de descuento debería computarse como ingreso en el año del devengo. Mientras a efectos tributarios, el mismo tribunal estimó que el principio de realización imponía que no se incluyese dicho valor en la renta, hasta que no se vendieran los títulos o hasta que éstos no alcanzasen su vencimiento.

La sentencia fue considerada como un cambio relevante en la jurisprudencia, precisamente porque en el tema de la periodificación de las rentas, los tribunales venían aplicando los *principios ordinarios*, es decir, la práctica contable. Freedman⁹¹, por el contrario, sostiene que el tribunal aplicó en este caso un principio de realización propio del Derecho tributario, elaborado por los propios jueces, aunque inicialmente formado a partir de la práctica contable. Así, la autora defiende que, en la construcción de un concepto de renta en sentido común, los tribunales han acudido a la práctica contable como un elemento auxiliar, y a veces han adoptado los métodos de la práctica contable, pero estos *principios* cogidos en la práctica se han convertido en principios de Derecho tributario⁹². El tribunal estaría así justificado, aun cuando el método generalmente aplicado en la práctica sufra una modificación o devenga obsoleto, para seguir aplicando el mismo principio en el cálculo de la renta imponible, siempre que el principio siga siendo estimado como idóneo para calcular la renta según el concepto de renta que interesa a la tributación.

89 *Willingale v. International Commercial Bank* (1976) (ver nota 61).

90 Para una descripción del caso *vid. AVERY JONES, A Matter of interest. Willingale v. International Commercial Bank Limited*, BTR, núm. 4, 1977, pp. 236 *et seq.*; **BLOM-COOPER**, *Willingale v. International Commercial Bank Limited*, BTR, núm. 2, 1978, pp. 229-242.

91 **FREEDMAN**, *Profit and prophets – law and accountancy practice on the timing of receipts – recognition under the earnings basis (Schedule D, Cases, I & II) II Parte*, BTR, núm. 3, 1987, *cit.*, p. 114.

92 **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, *cit.*, p. 71: “La prueba sobre lo que es la práctica contable prevaleciente es importante, pero en última instancia la decisión depende de la concepción del tribunal sobre el sentido ordinario del término (...). Algunos principios fundamentales enunciados por la profesión contable han sido incorporados en la concepción del tribunal sobre en qué consiste el concepto del hombre de negocios acerca de lo que es un método adecuado de calcular el beneficio. Dichos principios se han transformado en características del concepto de beneficio con relación a la tributación de la renta”.

2.1.7. El indescifrable concepto de “principios ordinarios de contabilidad”.

Al margen del problema mencionado de la falta de una identificación precisa y objetiva de los principios jurídicos de la tributación sobre la renta que deben prevalecer sobre los métodos de la práctica contable, la relación entre el Derecho fiscal y los *principios ordinarios de contabilidad* suscita otra dificultad mayor, que se halla conectada con el propio concepto de *ordinary principles of commercial accounting*⁹³, sobre cuya ambigüedad la doctrina inglesa ha llamado también la atención en distintas ocasiones⁹⁴.

93 En la jurisprudencia de los tribunales ingleses se han denominado estos principios utilizando designaciones diversas. En el asunto *Gresham Life Assurance Society v. Styles* (1892) (ver nota 58) se establece que “beneficios y ganancias deberán ser determinados según los *ordinary principles of commercial trading*”; la misma denominación se utiliza en la sentencia sobre el caso *Usher’s Wilts-hire Brewery Ltd. v. Bruce* (1914) (supra nota 59); en el asunto *Sun Insurance Office v. Clark* (1912) (supra nota 81), se utiliza una fórmula diferente: “(...) la cuestión de lo que es y de lo que no es beneficio o ganancia debe ser primariamente materia de hecho, y materia de hecho que ha de ser determinada by *the tests applied in ordinary business*”; en el caso *Whimster & Co. v. Commissioners of Inland Revenue* (ver nota 59) por primera vez (cit. en **ARNOLD**, *Timing...*, cit. p. 12) se hace referencia a los *ordinary principles of commercial accounting*; en *Lowry v. Consolidated African Selection Trust Ltd.* (1940) TC 23, p. 259, se estima que “beneficios y ganancias deben determinarse según los principios mercantiles ordinarios”. La doctrina ha considerado que estas fórmulas significan todas lo mismo y que todas designan a los *ordinary principles of commercial accounting* (**WHITEMAN / MILNE**, *Whiteman and Wheatcroft on income tax*, 2ª ed., Sweet & Maxwell, Londres, 1976, pp. 422-423; **BURGESS**, *Revenue...*, cit., 308 et seq.).

94 **FREEDMAN**, *Ordinary...*, cit. p. 471: “Las Mayores complicaciones se producen en primer lugar para determinar lo que son las «prácticas mercantiles normales» (...)”. También **FREEDMAN**, en *Profit...*, I Parte, cit., p. 62: “Las autoridades requieren que sean aplicados los principios ordinarios de la contabilidad comercial” pero al interpretar esta exigencia, no se ha tenido debidamente en cuenta la forma en que dicha exigencia fue creada”. Por su parte **BURGESS**, *Revenue...*, cit., p. 308, observa que “La expresión «los principios ordinarios de contabilidad mercantil» ha sido empleada veces innumerables tanto por los tribunales como por el contribuyente en apoyo de una valoración particular contestada por la administración. Pero pocas veces se ha dicho exactamente en qué consiste, y la Mayor parte de las veces se ha dejado el término por definir y explicar”.

Como hemos señalado, en el asunto *Gresham*, decidido en 1882, los tribunales emplearon un sentido común de renta, sirviéndose para ello de su *propio entendimiento*⁹⁵, de “cómo un hombre de negocios común calcularía su beneficio”⁹⁶. En *Sun Insurance Office*, los tribunales ya se dieron cuenta de que, en ciertos aspectos, la cuantificación de la renta era un proceso que resultaba tan complejo que los jueces no podían llegar a una definición de la renta simplemente con base en *su propio razonamiento*, sino que necesitaban acudir a la práctica contable. Fue así que, por ejemplo en el asunto *J.P.Hall*⁹⁷, entre dos métodos considerados igualmente correctos según los expertos contables, el tribunal decidió el caso de acuerdo con el “*ordinary way of keeping business accounts*”, es decir, según el método que se probó ser el más utilizado en la práctica de los profesionales (cuestión de hecho). Al acudir al método *más utilizado* en la práctica, como criterio decisivo de la relevancia jurídica de un determinado concepto de renta en detrimento del otro, el tribunal aplicó una concepción según la cual la determinación del método jurídicamente aplicable es una cuestión de hecho⁹⁸. En este caso, pues, el tribunal habría adoptado una concepción técnica de renta, que supone que la renta jurídicamente relevante es la que resulta de la aplicación de los métodos utilizados en la práctica contable.

Sin embargo, el concepto de práctica contable resulta en sí mismo equívoco, sobre todo en un contexto económico cada vez más complejo y en constante evolución. Para una determinada cuestión, puede no existir uno, sino varios métodos aplicables en la práctica, lo que implica que al tribunal se pedirá, en ocasiones, que elija entre distintas prácticas contables. Como forma de solucionar este problema, el tribunal utilizará entonces, algunas veces al menos, un concepto de *ordinary principles of accounting* con el sentido del método general-

95 **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, *cit.*, p. 66.

96 Según las palabras de uno de los miembros del tribunal, “El término «beneficio» (...) debe ser entendido en su sentido natural y propio – en un sentido que ningún comerciante pueda tener dificultad para entender”.

97 Asunto *J. P. Hall & Co. Ltd. V. I.R.C.*, (1921) T.C. 12, p. 382.

98 Para mejor contextualizar esta jurisprudencia es útil referir que hasta 1970, en el dominio de las normas contables, no se disponía de más que de la práctica de los contables y de algunas declaraciones emitidas por corporaciones profesionales particulares. Con frecuencia, no existía solamente una práctica sino prácticas múltiples y divergentes. Así siendo, los tribunales no sólo tenían que identificar las prácticas utilizadas sino también que decidir cuál de éstas debía prevalecer (**MACDONALD**, *The taxation...*, *cit.*, p. 12).

mente *más aceptado* en la práctica. Así, en el asunto *Edward Collins & Sons*⁹⁹, a pesar de haberse probado ser correcto y aceptable en la práctica, según la opinión de los expertos, el método adoptado por el contribuyente en su balance mercantil, el tribunal aceptó aplicar a efectos impositivos, un método distinto, por ser el *más utilizado* en la práctica (*the ordinary way of keeping business accounts*)¹⁰⁰.

2.1.8. Los “principios correctos de la contabilidad mercantil”, o el inevitable carácter normativo del concepto de beneficio empresarial.

Las dificultades del concepto de *ordinary principles of commercial accountancy* pudieron ser uno de los factores que han motivado el tercer cambio sustantivo en la relación entre la cuantificación de la renta imponible y la contabilidad mercantil, que se produjo con el asunto *Odeon Associated Theatres*¹⁰¹, ya citado con anterioridad. En su sentencia, que se convirtió en célebre, el tribunal introdujo un término nuevo en este tema al declarar que, en el cálculo del beneficio del contribuyente, eran aplicables los “*correct principles of commercial accountancy*”. El tribunal explicó a continuación el concepto de *correct principles of commercial accountancy* y cómo se deberían determinar. Según las palabras de uno de sus miembros, para determinar cuáles son los *principios correctos* sobre un determinado punto, el tribunal puede acudir a la prueba pericial de los contables. Pero esta prueba pericial, aunque siendo concluyente de la *práctica de los contables*, no resulta concluyente sobre el método *correcto* que el tribunal deberá aplicar.

La cuestión de cuál sea el método aplicado en la práctica, resulta una cuestión de hecho, que se decide según la prueba pericial producida por los contables, pero cabe al tribunal tomar una decisión final sobre si esta práctica corresponde o no corresponde a los *principios correctos de la contabilidad mercantil*. Hemos citado esta sentencia con anterioridad para ilustrar la separación entre la concepción de los *principios ordinarios* como materia de hecho y como materia de derecho. Quizá resulte ahora más claro comprender cómo la doctrina del asunto *Odeon* supone, en realidad, una inversión de la línea jurisprudencial sobre este tema, en comparación con el planteamiento que se desprende de la jurisprudencia anterior. Según la

99 Asunto *Edward Collins & Sons Ltd. v. CIR*, (1924) T.C. 12, p. 773, *cit.* en **FREEDMAN**, *Profit...I Parte*, *cit.*, p. 68.

100 **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, *cit.*, p. 67.

101 *Odeon Associated Theatres Ltd v. Jones* (1971) (*supra* nota 60), *cit.* en **BURGESS**, *Revenue...*, *cit.*, p. 308-309.

concepción plasmada en el asunto *Odeón*, al tribunal compete determinar, no ya los métodos que se apliquen en la práctica, sino los métodos *correctos* aplicables al caso y aplicarlos, aun cuando ello conlleve descartar la práctica contable o los principios contables generalmente aceptados por la profesión contable, en un momento dado¹⁰².

No resulta muy claro qué papel se reserva en esta concepción a la práctica contable ni a los métodos de contabilidad mercantil generalmente aceptados por la profesión contable, a efectos de determinar el beneficio imponible, aunque sí se tiene claro que tienen alguna función¹⁰³. Pero, sea cual sea su papel¹⁰⁴, sí es cierto que el tribunal no está vinculado a aceptarlos y que su aplicación a la determinación del beneficio imponible queda supeditada a un juicio de *corrección* por parte de los jueces, además de a un juicio subsiguiente de conformidad con los principios y normas específicos del Derecho tributario¹⁰⁵.

Como algún autor ha advertido¹⁰⁶, ni la doctrina ni la jurisprudencia han aclarado qué criterios emplean los tribunales a fin de apreciar la *corrección* de los métodos de contabi-

102 En esta materia se suelen citar en la doctrina las declaraciones de Pennycuik, V. C. en el caso *Odeon Associated Theatres Ltd v. Jones* (1971) (ver nota 71): “(...) Al determinar el verdadero beneficio de una empresa, el tribunal aplica los principios correctos del sistema de contabilidad mercantil prevaleciente. Uso el término ‘correcto’ deliberadamente. A fin de determinar cuáles son los principios correctos, el tribunal puede hacer uso de la prueba de los contables. Esta prueba es conclusiva respecto de la práctica de los contables en el sentido de los principios sobre los cuales los contables actúan en la práctica. Esta es una cuestión de puro hecho, pero cabe al tribunal decidir definitivamente sobre si dicha práctica está en conformidad con los principios correctos de la contabilidad mercantil”. Cfr. **BURGESS**, *Corporate...*, *cit.*, p. 223.

103 En este sentido, **FREEDMAN**, *Profit...*, *I Parte, cit.*, p. 64.

104 **FREEDMAN**, *Profit...*, *I Parte, cit.*, p. 69, manifiesta que “a los tribunales compete contrastar prácticas contables contradictorias y decidir cuál de los dos métodos propuestos por la profesión contable es el “correcto” a los fines de la imposición”. Esta doctrina se ha aplicado, por ejemplo en *Rutter v. Charles Sharp & Co. Ltd.* (1979) WLR 1, p. 1429; y *E.C.C. Quarries Ltd. v. Watkis* (1975) All ER 3, p. 843.

105 Como forma de prevenir el control por parte de los tribunales, en la práctica, se establece un proceso en el que el beneficio revelado en los estados financieros se somete a una “concordancia previa” del inspector fiscal, a fin de que pueda servir de base a la tributación **WHITEHOUSE / STUART-BUTTLE**, *op. cit.*, p. 85.

106 **ARNOLD**, *Timing...*, *cit.*, p. 15.

lidad aplicados en la práctica. Pero no cabe duda, y eso mismo resulta de la jurisprudencia, que el juicio de corrección sobre los métodos contables aplicados por el contribuyente en la confección de sus estados financieros, o de los métodos aplicados en la práctica, resulta una cuestión previa a la consideración de la conformidad de estos principios con las normas y principios del Derecho fiscal. Así, al apreciar la corrección de los métodos contables empleados en la práctica, ya no se trata, cómo en la concepción precedente, de un juicio de conformidad con los principios y las normas específicos del Derecho tributario. La diferencia, a pesar de sutil, entre las dos concepciones, es bastante importante: mientras en la concepción precedente, lo que el tribunal buscaba determinar, con relación a los *principios ordinarios* – recogidos de la práctica – era el hecho de su aceptación general, no de su corrección, pudiendo excepcionalmente apartarse dichos *principios* por razón de una disconformidad con un principio o regla específico del Derecho tributario, en la concepción de *Odeon*, el tribunal busca determinar la corrección de los métodos empleados en la práctica, con independencia de su aceptación generalizada, o determinar el método correcto, con independencia de la práctica, y la corrección de un método, utilizado o no en la práctica, forma una cuestión jurídica que compete decidir únicamente al tribunal.

2.1.9. La capitulación de los jueces o la adhesión judicial a los estándares contables.

Finalmente, un cuarto cambio más reciente, muy ampliamente señalado por la doctrina¹⁰⁷, fue el que se inició con el asunto *Symons v. Week*¹⁰⁸ y se consolidó con las sentencias *Gallagher v. Jones*¹⁰⁹ y *Threlfall v. Jones*¹¹⁰. En el primero caso, el Estado reclamaba la aplicación de una regla firmada en anteriores decisiones judiciales, consistente en que los gastos deben imputarse en el ejercicio del vencimiento de la deuda¹¹¹. En contra de la posición del Estado, el tribunal concedió al contribuyente la posibilidad de diferir la imputación de una parte del

107 V.g., **KERSTING**, *Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in Grossbritannien*, en SCHÖN, *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Otto Schmidt, Colonia, 2005, p. 295; **FREEDMAN**, *Profits...*, (I y II Partes), *cit.*

108 Asunto *Symons v. Week* (1983) S.T.C., p. 195.

109 Asunto *Gallagher v. Jones* (1994) WLR 2, p. 160.

110 Asunto *Threlfall v. Jones* (1993) S.T.C., p. 199.

111 **FREEDMAN**, *Profits...*, II Parte, *cit.*, p. 105.

valor del precio debido por servicios comprados, en contratos de larga duración, aplicando directamente una norma contable generalmente aceptada¹¹².

En los asuntos *Gallagher v. Jones* y *Threlfall v. Jones*, al plantearse la cuestión de cómo determinar el resultado anual de una operación de *leasing* financiero, el *Court of Appeal* volvió a aplicar una norma técnica – un *estándar* emitido por el *Accounting Standards Comité* – en contra de un principio jurisprudencial. El contribuyente consideró las rentas del *leasing* financiero como imputables al año en que deben pagarse, según el principio jurídico firmado por la jurisprudencia, de que los costes se imputan en el año en que procede el pago¹¹³. El fisco invocaba contra el contribuyente el *Statement of standard accounting practice* número 21 (SAAP 21), por el cuál se establece que, en el supuesto específico del *leasing* financiero, las rentas a pagar deben ser deducidas en los años a los que corresponderían las amortizaciones del valor de los bienes alquilados, si éstos hubieran sido adquiridos por medio de una compra normal. El contribuyente contrapuso ante el tribunal que el método constante del *Standard* no resultaba conforme con la regla de Derecho tributario, elaborada por los tribunales, consistente en que los pasivos deben imputarse al periodo al que se refiere la obligación de pago¹¹⁴; y que, en virtud del principio de supremacía judicial en la determinación de la renta imponible, la mencionada regla jurisprudencial debería prevalecer sobre el *standard*. El tribunal estimó que el mencionado *standard* era no sólo aplicable al caso concreto sino que era incluso lo que mejor traducía el *true profit* en la situación examinada y por eso lo tomó como base para su decisión.

112 La mentada norma era el SSAP 9 “*Statement of standard accounting practice number nine*”. Los *Statements of standard accounting practice* son las declaraciones emitidas por el *Accounting Standards Committee*, formado en 1979 y extinto en 1990 para dar lugar al *Accounting Standards Board* (ASB). Las declaraciones sobre principios contables correctos emitidas por este organismo reciben la designación de *Financial Report Standards* (FRS). Sobre el punto *vid.* **GREEN**, *Accounting standards and tax law: complexity, dynamism and divergence*, BTR, núm. 5, 1995, p. 449; y **FREEDMAN**, *Profits...*, I Parte, *cit.*, p. 61.

113 **MACDONALD**, *Matching...*, *cit.*, p. 487.

114 El principio cardinal de que ni gastos ni los rendimientos pueden ser anticipados. Para una crítica del principio formulado por los tribunales ingleses, **MCMAHON/WEETMAN**, *Commercial accounting principles: questions of fact and questions of tax law*, BTR, núm. 1, 1997, pp. 12 *et seq.* El principio no conduce a ninguna conclusión válida porque supone definir previamente qué es un gasto, un coste, un ingreso o un rendimiento, definición ésta que a su vez supone definir el aspecto temporal: en qué momento se considera que ocurre un gasto, un coste, un ingreso o un rendimiento.

Freedman observa¹¹⁵ que, en los dos casos, el tribunal ha renunciado a apreciar la conformidad de los principios contables contenidos en los *statements* invocados con las reglas elaboradas previamente mediante su propia jurisprudencia. En pronunciamientos¹¹⁶, el tribunal adoptó la perspectiva, innovadora respecto a su postura tradicional, de que, si hay una norma de contabilidad mercantil declarada como generalmente aceptada por el organismo encargado de definir la práctica generalmente aceptada, es decir un *Statement of standard accounting practice*, que se pueda aplicar al supuesto concreto, sin que existan otras normas contables concurrentes y sin que se demuestre que la norma no resulta idónea para traducir la verdad en el supuesto concreto, entonces dicho *standard* no puede ser preterido por ningún principio de derecho resultante de una elaboración judicial¹¹⁷.

El tribunal adopta pues, en estas dos sentencias, una orientación metodológica radicalmente distinta de la que había asumido hasta entonces, de la supremacía judicial en la determinación de la renta imponible, adoptada en el asunto *Odeon*¹¹⁸. Se ha señalado en la doctrina¹¹⁹ que las mencionadas sentencias indican una tendencia creciente, por parte de los tribunales, a aceptar de un modo incuestionado los principios contables fundamentales¹²⁰, contenidos en los *Financial Report Standards* (FRA) y en los *Statements of standard accounting practice* (SSAP), como concluyentes para la determinación del beneficio imponible.

2.1.10. La cuestión aparentemente insoluble de la relevancia jurídica de los *Statements of standard accounting practice*.

Algún autor¹²¹ ha justificado este cambio de postura de los tribunales con el hecho de que, desde 1979, tras la institución del *Accounting Standards Comité*, se haya empezado a

115 FREEDMAN, *Ordinary...*, cit., p. 477.

116 La mencionada línea de jurisprudencia se ha confirmado con posterioridad a las sentencias mencionadas, por ejemplo en el asunto *Herbert Smith v. Honour* (1999) TC 72, p. 130., cit. en MACDONALD, *The taxation...*, cit., p. 26.

117 FREEDMAN, *Ordinary...*, p. 473.

118 MACDONALD, *The taxation...*, cit., p. 37.

119 FREEDMAN, *Defining...*, cit., p. 436.

120 *Fundamental accounting concepts*.

121 MACDONALD, *The taxation...*, cit., p. 37: “No cabe ninguna duda de que se produjo un cambio en la manera en que los tribunales han apreciado los casos en los que se plantean cuestio-

publicar y a codificar los principios contables generalmente aceptados, resultando de ello un conocimiento más objetivo de estos principios y aumentando la seguridad en su aplicación, respecto al período anterior, en el que los *ordinary principles of accounting* se extraían de la práctica, y de una práctica variable, irregular, difusa y mal documentada. Pero además, los principios contables tienen actualmente, desde 1989, un reconocimiento legal explícito¹²².

Importa detenernos en caracterizar lo que significa este “reconocimiento legal”. Los *accounting standards* elaborados por el *Accounting Standards Board* no tienen en sí mismos valor de ley¹²³. Pero el hecho de que son emitidos por un organismo oficial y reconocidos por la legislación mercantil como base de una presunción de corrección de las cuentas, otorga a dichos principios una autoridad superior a la que tenía con anterioridad la simple práctica contable¹²⁴ - no normalizada - que a los tribunales no les quedaba más que corroborar, mediante los testimonios de auditores y de declaraciones emitidas por corporaciones profesionales privadas, muchas veces contradictorias entre ellas¹²⁵.

Resulta pertinente, a fin de clarificar la exposición subsiguiente, subrayar que esta última línea jurisprudencial no ha afectado al principio de la supremacía de las normas especiales del Derecho tributario sobre la determinación de la renta, sean estas normas de

nes contables a partir de que comenzaron a ser emitidos los estándares contables, en particular desde el establecimiento del ASB”.

122 *Companies Act* 1985, *section* 256, *schedule* 4, *paragraph* 36A. Como hemos mencionado con anterioridad hasta 1970 no existió ningún tipo de regulación de la contabilidad mercantil. Un cierto grado de uniformidad en la práctica contable se obtenía a través de la publicación de los principios seguidos por las diferentes corporaciones profesionales (los llamados *statements*), de los cuales se desprendían los *ordinary principles of commercial accounting*. Pero en esta práctica se verificaban con frecuencia divergencias y conflictos, además de que la falta de regulación acarreaba un grave déficit de seguridad jurídica. El *Accounting Standards Committee* se formó en 1970 para alterar este estado de cosas, habiendo sido hasta entonces el encargado de producir un cuerpo coherente de principios cubriendo las principales cuestiones contables.

123 FREEDMAN, *Ordinary...*, *cit.*, p. 477.

124 Como advierte FREEDMAN, *Ordinary...*, *cit.*, p. 475, acerca del caso *Gallagher v. Jones*, “resulta más difícil argumentar contra un estándar contable específico aplicable a la transacción en cuestión que contra una práctica general”.

125 FREEDMAN, *Profits...*, *I Parte*, *cit.*, p. 69.

carácter legal o judicial¹²⁶. Insistimos en este aspecto pues hay que tener en cuenta que, de acuerdo con la línea jurisprudencial constante¹²⁷ mencionada con anterioridad, la determinación de los *ordinary principles* o de los *correct principles*, no impide la aplicación de las normas específicas del Derecho tributario. Éstas, cuando se aplican, actúan como normas especiales, excepcionando los principios contables.

La línea jurisprudencial que se desprende de las sentencias *Simons v. Weeks*, y más tarde, *Gallagher v. Jones* y *Threlfall v. Jones*, afecta, eso sí, al método en que el tribunal determina los *correct principles of commercial accountancy* aplicables. Si con anterioridad a estas sentencias, según la concepción vertida en el asunto *Odeon*, al tribunal correspondía determinar los *correct principles*, estando implícito en el concepto de *correct principle* un criterio jurídico, es decir, mencionado a un concepto jurídico-fiscal de renta¹²⁸, tras las sentencias mencionadas, se estableció una presunción de que las normas constantes de los *standards*, emitidos por el ASB¹²⁹, incorporan los principios correctos que antes correspondía determinar al tribunal¹³⁰.

La cuestión, sin embargo, no puede considerarse todavía cerrada. La doctrina británica, a secuencia de las sentencias mencionadas, ha llamado la atención sobre los problemas ocasionados con esta postura de los tribunales. Macdonald¹³¹ advierte, por ejemplo, sobre los problemas que se derivan para efectuar la medición de la capacidad económica de los contribuyentes por medio de unas normas que son elaboradas con unos propósitos totalmente distintos a los de la tributación¹³²; unas normas, además, que forman un todo y que, al

126 **FREEDMAN**, *Ordinary...*, *cit.*, p. 471.

127 **FREEDMAN**, *Ordinary...*, *cit.*, p. 471.

128 Según **MACDONALD**, *The taxation...*, *cit.*, p. 37, hasta la sentencia *Gallagher v. Jones*, los tribunales han desarrollado y aplicado unas normas de elaboración judicial, con el fin de definir los *correct principles of commercial accountancy*, a efectos de la tributación.

129 *Accounting Standards Board*.

130 Son aclaratorias a este propósito las palabras del juez Nolan L. J. en el mismo asunto: “Si rechazamos las declaraciones sobre la práctica contable aprobada (*the statements of approved accountancy practice*) en las que la corona deposita su confianza, donde deberemos entonces buscarnos el criterio?”, en **FREEDMAN**, *Defining...*, *cit.*, p. 442.

131 **MACDONALD**, *The taxation...*, *cit.*, p. 338.

132 En este sentido también **FREEDMAN**, *Defining...*, *cit.*, p. 438. Sobre este problema de las distintas finalidades de la contabilidad mercantil y de la contabilidad a efectos fiscales, y se sobre

aplicarse aisladamente, conducen a un resultado incoherente; y unas normas que, finalmente, están en constante evolución¹³³.

2.1.11. Los principios jurídicos relativos a la determinación de la renta.

Debido a la importancia que posee la cuestión en el sistema británico, está justificado realizar un apunte sobre el tema de los principios jurídicos específicos de la tributación sobre la renta. Hemos mencionado que, según una línea de jurisprudencia constante, en el derecho británico la determinación de la renta imponible se rige por los principios *ordinarios correctos* o, en una versión más actual, por los principios *generalmente aceptados* de la contabilidad mercantil. Pero además de un juicio de corrección o, en alternativa, de aceptación general de la práctica o prácticas contables invocadas por el contribuyente, la aplicación de los principios contables generales queda supeditada a un juicio de conformidad de estos principios con los principios jurídicos específicos de la tributación sobre la renta¹³⁴, lo que plantea el problema de delimitar precisamente cuáles son estos principios de tributación.

estas distintas finalidades suponen criterios de valoración distintos nos ocuparemos adelante (Infra, puntos 5.2.2 al 5.2.6)

133 El autor utiliza como ejemplo sobre este punto al asunto *Herbert Smith v. Honour*, en el que tribunal, apartándose de una línea jurisprudencial asentada, aceptó una deducción por una pérdida todavía no realizada, declarando hacerlo en aplicación del principio de prudencia, que consideró era un principio de contabilidad generalmente aceptado. El citado autor advierte, sin embargo, que según las normas de contabilidad más actuales en la época de la sentencia, según el *Statement of Principles* ("SoP") emitido por el Accounting Standards Board en 199, el principio de prudencia podría ya no ser actual.

134 "Debe seguirse la contabilidad a efectos mercantiles cuando no se produce un conflicto entre ésta y un principio de Derecho fiscal" (**AVERY JONES**, *A Matter...*, cit., p. 236. En teoría, el mismo planteamiento no resulta incorrecto por el hecho de que los principios contables pasaron a formalizarse en los *standards* y gocen de una autoridad indiscutible, como argumenta **FREEDMAN**, *Defining...*, cit., p. 436: "(...) se ha producido una tendencia comprensible para aceptar como 'correctos' los principios contables establecidos en los SSAPs. Sin embargo, ello ha sido acompañado por una aceptación de los estándares como determinantes del beneficio imponible, lo que no se deriva por una necesidad lógica de la gran importancia que tienen a efectos contables").

La doctrina entiende¹³⁵ que se comprenden en esta noción tanto las normas establecidas en los textos legales¹³⁶, como los principios “inherentes” al Derecho fiscal¹³⁷, así como las normas elaboradas por la vía jurisprudencial¹³⁸. Respecto de las reglas del primer tipo no se plantean problemas de especial trascendencia¹³⁹, pero enumerar las normas y los principios específicos de la tributación elaborados por la jurisprudencia es una tarea dificultada por serios problemas¹⁴⁰. El ejemplo más citado de una norma del segundo tipo es el llamado “principio fundamental”¹⁴¹ de que “ningún beneficio debe gravarse hasta que no se realice”¹⁴². Otra norma jurisprudencial sería el principio del “*earnings basis of accounting*”¹⁴³,

135 **FREEDMAN**, *Ordinary...*, p. 471.

136 *Statutory qualifications*. Se menciona a esta categoría de normas, como un límite a la aplicación de los principios de contabilidad, por ejemplo, en el asunto *Whimster & Co. v. Inland Revenue* (1925) TC 12, p. 813.

137 **FREEDMAN**, *Defining...*, *cit.*, p. 435. **WHITTINTON**, *Tax policy and accounting standards*, BTR, núm. 5, 1995, p. 452 designa como principios de tributación a “los fines y objetivos de la política fiscal”.

138 Según **FREEDMAN**, *Ordinary...*, *cit.*, p. 471, así se deberá entender la mención a los *established legal concepts* en los asuntos *Minister of National Revenue v. Anaconda American Brass Ltd.* (1956) *cit. supra* nota 83; y *Willingale v. Internacional Comercial Bank Ltd.*, (1978) *cit. supra* nota 61. El ejemplo más citado de estos principios fiscales es el de que no debe gravarse un beneficio que no se considere realizado, formulado en el asunto *Ostime v. Duple Motor Bodies Ltd*, *cit. supra* nota 60.

139 **WHITTINTON**, *op. cit.*, p. 453, explica cómo algunas de las normas que establecen modificaciones en la determinación del beneficio imponible en comparación con las normas contables, son el régimen de las amortizaciones, los costes de las pensiones y la imputación temporal de intereses.

140 **FREEDMAN**, *Defining...*, *cit.*, p. 435; y *Ordinary...*, *cit.*, p. 471: “Las Mayores complicaciones se producen (...) y en segundo lugar en decidir sobre qué «conceptos legales establecidos» (established legal concepts) si hay algún, tienen la consideración de relevantes”.

141 *Cardinal principle*.

142 El principio fue afirmado, por ejemplo, en el asunto *B.S.C. Footwear v. Ridgway* (1971) *cit. supra*, nota 61. Cfr. **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, *cit.*, p. 70.

143 El término *earning* significa en inglés ganancia, pero en la acepción de “merecer”. Por ello, el *earning basis* como método de imputación significa que se deben imputar a un determinado periodo impositivo todos los costes relacionados con la producción del mismo periodo. Esta jurisprudencia se considera firmada a partir de los asuntos *Vallambrosa Rubber Co. Ltd. v. Farmer* (1910) T.C. 5, p. 529, y *Ostime v. Duple Motor Bodies Ltd* (1961), *cit. supra*, nota 60. Sobre el punto,

según el cual todas las deudas (*liabilities*) deberían computarse en el mismo ejercicio en que se devengan¹⁴⁴. Pero, en realidad, éstos son conceptos muy genéricos y maleables, de los que no se desprende un criterio único aplicable al caso concreto¹⁴⁵, sino varios criterios posibles, de tal forma que los tribunales han tenido persistentes dificultades para utilizar estos principios en sus decisiones, y consecuentemente para apreciar la aplicabilidad de un principio contable generalmente aceptado.

Cómo se han formado estos principios o cuáles son efectivamente las divergencias con las normas de contabilidad, es otra cuestión sobre la que no existe un consenso. En un momento inicial, estas normas habrán sido determinadas por los tribunales mediante un método inductivo, es decir, a partir de la práctica contable¹⁴⁶. Eran, por lo tanto, coincidentes con los principios contables *generalmente aceptados*. Para algún sector de la doctrina¹⁴⁷, sin embargo, estos principios se han convertido, mediante la actuación de la regla del “precedente”, en principios de derecho, y deben ser aplicados aun cuando entren en conflicto con los principios contables generalmente aceptados actualmente. Para otro sector de la doctrina¹⁴⁸, sin embargo, estos principios llamados judiciales, al tener su génesis en la práctica contable, no pueden dejar de evolucionar con ella, de tal forma que no puede haber nunca una disconformidad entre los principios jurídicos y los principios contables. Mientras que, para un sector más crítico¹⁴⁹, los principios denominados “legales” no se encuentran formulados

FREEDMAN, *Ordinary...*, *cit.*, p. 470; **MCMAHON/WEETMAN**, *op. cit.*, p. 11.

144 **FREEDMAN**, *Ordinary...*, *cit.*, p. 470.

145 En el asunto *B.S.C. Footwear v. Ridgway* (1971), *cit. supra* nota 61, uno de los miembros del tribunal declaró “La aplicación de los principios de contabilidad mercantil está (...) supeditada a un (...) principio no previsto en las leyes. Ningún beneficio o pérdida puede ser anticipado (...). Pero se admite que esta cuestión no está regida por una norma jurídica rígida” (cit. en **FREEDMAN**, *Defining...*, *cit.*, p. 442).

146 **FREEDMAN**, *Profit...*, *I Parte*, *cit.*, p. 71: “Algunos principios fundamentales enunciados por la profesión contable han sido incorporados en la concepción del tribunal sobre en qué consiste el concepto del hombre de negocios acerca de lo que es un método adecuado de calcular el beneficio. Dichos principios se han transformado en características del concepto de beneficio con relación a la tributación de la renta”.

147 **FREEDMAN**, *Profit...Parte I*, *cit.*, p. 76.

148 **PARDOE**, BTR, 1970, p. 195, cit. en **FREEDMAN**, *Profit...*, *I Parte*, *cit.*, p. 69.

149 **MCMAHON/WEETMAN**, *op. cit.*, pp. 10 *et seq.*

con suficiente precisión o claridad conceptual para poder servir como un contrapunto a los principios contables.

Parece existir una unanimidad de opiniones en que las mencionadas reglas no están formuladas con suficiente precisión conceptual cómo para cumplir la función de permitir decidir lo que debe o no incluirse en la base imponible¹⁵⁰. Así, por ejemplo, en alguna ocasión se ha interpretado el principio del “*earnings basis*” como indicador del deber de imputar a un período todos los gastos (*expenditures*) efectuados en el mismo¹⁵¹. La defensa del contribuyente en el caso *Gallagher v. Jones* utilizó esta interpretación para justificar su pretensión de apartar la aplicación del SSAP 21¹⁵² a la situación juzgada. Entonces se invocaron como “reglas de derecho” el principio general del “*earnings basis*” para el cómputo de pérdidas y ganancias y, en aplicación de aquel principio, el derecho de imputar al período todos los pasivos devengados durante el mismo¹⁵³. Algún autor¹⁵⁴, sin embargo, ha defendido la idea de que no existe realmente ninguna diferencia entre la formulación jurisprudencial de la regla del “*earnings basis*” y el principio del “*accruals method of accounting*” establecido por la contabilidad en el SSAP, pues en la regla jurisprudencial hay que considerar el principio de que sólo son imputables al balance del período, los pasivos generados durante el mismo¹⁵⁵.

150 **MCMAHON/WEETMAN**, *op. cit.*, pp. 10 *et seq.*

151 *Case Ostime v. Duple Motor Bodies*, *cit supra*, nota 60. Sobre esta interpretación en el caso *Gallagher v. Jones* vid. **MCMAHON/WEETMAN**, *op. cit.*, p. 13; y **FREEDMAN**, *Ordinary...*, *cit.*, p. 470.

152 *Statement of standard accounting practice* núm. 21.

153 Esta falta de precisión resulta detalladamente demostrada por **MCMAHON/WEETMAN**, *op. cit.*, pp. 10 *et seq.*, con relación al caso *Callagher v. Jones*.

154 **MACDONALD**, *Matching...*, *cit.*, pp. 488 *et seq.*, aunque, reconoce el autor, la falta de una codificación de los casos resulta perjudicial para la claridad y percepción de la jurisprudencia en este tema.

155 Según el juez Harman J. en el caso *Gallagher v. Jones*, interpretando la jurisprudencia anterior sobre el caso *Ostime v. Duple Motor Bodies*), existiría un “principio fundamental de derecho, según el cual el contribuyente debe o puede deducir los gastos de explotación (*revenue*) referentes a su actividad, en el período contable en que se incurran, aunque este procedimiento sea contrario a los principios generales de contabilidad mercantil”.

El *Financial Act* de 1998¹⁵⁶ instituyó que el beneficio debe ser computado “a través de una base contable que ofrezca una *“true and fair view”*”, quedando dicho beneficio así mismo sujeto a los ajustes exigidos o autorizados en la normativa legal. Pero la doctrina¹⁵⁷ no extrae unas consecuencias decisivas, sobre la cuestión que nos ocupa, de la mencionada referencia al principio de la *true and fair view*.

2.2. La relevancia de los estados financieros mercantiles para el cálculo del beneficio imponible.

Hasta este momento estuvimos analizando la relevancia a efectos tributarios de las normas contables. Para una comprensión del sistema que regula en el derecho británico actual, la relación entre la determinación de la base imponible en el impuesto sobre los beneficios y la contabilidad mercantil, resulta necesario además analizar la cuestión de cómo el balance mercantil concreto influye o no sobre la cuantificación de la renta gravable. Comparada con los puntos precedentes, la cuestión no ha merecido una atención significativa por parte de la doctrina, si bien el problema sí se ha planteado algunas veces ante los tribunales.

El ejemplo siguiente aclara el contexto de la cuestión. En el asunto *Highland Railway*¹⁵⁸, una empresa de ferrovía consideró como gastos de capital y, por consiguiente, no dedujo en su cuenta de resultados de explotación, unos gastos que había efectuado por la renovación y la mejora de los carriles que integraban su patrimonio. A continuación, la empresa repartió dividendos a sus accionistas sobre la base de la renta así calculada, pero pretendió someter al impuesto una cifra distinta que resultaba de deducir en aquella renta, el importe de los gastos mencionados por la renovación y mejora de los carriles. Ello significa que el contribuyente pretendió calificar como costes de explotación, a efectos tributarios, unos gastos que se había calificado como gastos de capital, a efectos de distribución de dividendos (con la consecuencia de que el beneficio mercantil distribuible resultó superior al beneficio imponible)¹⁵⁹. El tribunal declaró en esta ocasión que, a pesar de que la calificación

156 Sección 42.

157 **TILEY**, *Revenue...*, *cit.*, p. 366.

158 *Highland Railway Co. Ltd. V. Balderston* (1889) (*supra*, nota 64), *cit.* en **BURGESS**, *Revenue...*, *cit.*, p. 313.

159 **TILEY**, *Studies in the History of Tax Law*, I, Hart Publishing, Oxford, 2004, p. 113, contiene un elenco de todos los asuntos decididos por los tribunales en que se discutió la cuestión de considerar como capital gastos de inversión.

mercantil hecha por el contribuyente no tenía por qué ser vinculante a efectos fiscales, para que pudiese apartarse de ella el contribuyente tendría que probar haber cometido *un error* al considerar el gasto como un activo (gasto de capital) a efectos mercantiles.

En otro asunto¹⁶⁰, el contribuyente también intentó apartarse de sus estados mercantiles al calcular su renta imponible respecto a la fecha en la que se imputaban los resultados de un contrato. El asunto se centró en un contrato de venta de mercancías. A efectos mercantiles, el contribuyente consideró el beneficio como realizado en el momento de la entrega de las mercancías, mientras, a efectos fiscales, pretendía considerar el resultado como realizado, en un momento anterior a la entrega de dichos bienes. Lo importante es subrayar que, según la prueba pericial realizada, quedó probado que ambos métodos eran aceptables según la práctica contable, y que, por tanto, ambos métodos deberían ser aceptables para el fisco. Pero el tribunal denegó la pretensión del contribuyente eligiendo en este caso el “método ordinario”, que había sido el practicado en los estados mercantiles.

A partir de estos dos pronunciamientos, puede señalarse que los tribunales han fijado una regla de dependencia entre el beneficio imponible y los estados financieros (un nexo de prejudicialidad-dependencia) pero que sólo vincula al contribuyente¹⁶¹. Las calificaciones o valoraciones que el contribuyente efectúa en sus cuentas mercantiles resultan así prejudiciales para el propio contribuyente, a menos que éste pruebe que dichas calificaciones o valoraciones se basan en un *error contable*. Pero dichas calificaciones o valoraciones nunca resultan vinculantes para el tribunal quien, aun cuando dichas calificaciones o valoraciones estén de acuerdo con los *principios ordinarios de la contabilidad mercantil*, puede considerar que dicha práctica no implica la aplicación del método *correcto*.

160 *J. P. Hall & Co. Ltd. V. I.R.C.* (1921) T.C. 12, p. 382, en **FREEDMAN**, *Profit...I Parte*, cit., p. 67; y **TILEY**, *Studies...*, cit., p. 113.

161 Aún en este caso, reviste interés subrayar la coincidencia con la solución desarrollada, más por vía de la práctica administrativa que por la vía legislativa, en el ordenamiento español, en la legislación de 1957.

3. EL ORDENAMIENTO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.

3.1. Evolución legislativa de la imposición sobre la renta empresarial.

En EEUU se realizaron los primeros intentos para gravar la renta proveniente de las actividades empresariales mediante la Ley de 1862¹⁶², que gravaba los dividendos distribuidos por distintos tipos de sociedades bancarias y aseguradoras¹⁶³ y las rentas percibidas por todas clases de personas físicas o jurídicas¹⁶⁴. Este impuesto, que se estableció con la finalidad de financiar los gastos ocasionados con la Guerra Civil norte-americana, permaneció en vigor hasta 1872. En el ámbito de este impuesto, entonces no existía todavía una tributación autónoma de las personas jurídicas y la renta de las sociedades se gravaba a través de la imposición de los accionistas personas físicas.

Hasta 1913, en la Constitución de EEUU no estaba prevista una imposición sobre la renta¹⁶⁵. Así, el sometimiento a imposición de las rentas de las sociedades anónimas comenzó con la legislación reguladora de los impuestos sobre mercancías de comercio interior de 1909¹⁶⁶, que disponía una contribución del uno por cien sobre todas las utilidades líquidas recibidas por encima de 5000 dólares. La imposición de las rentas o ingresos personales se

162 Sobre la evolución de la imposición de la renta en los EEUU, *vid.* **HOLMES**, *op. cit.*, pp. 222 *et seq.*; **MAY**, *Historical forward*, en SMITH, D. T., *Taxable and business income*, National Bureau of Economic Research, Nueva York, 1949; y **SEIDMAN (ed.)**, *Seidman's legislative history of federal income tax laws, 1861-1938*, The Lawbook Exchange, Nueva York, 2003.

163 Sec. 82 (en **SEIDMAN**, *op. cit.*, p. 1036): “And be it further enacted, that (...) there shall be levied, collected, and paid by all banks, trust companies, and saving institutions, and by all fire, marine, life, inland, stock, and mutual insurance companies (...) on all dividends in script of money thereafter declared due or paid to stockholders (...) as part of the earnings, profits, or gains of said banks, trust companies, saving institutions, or insurance companies, and on all sums added to their surplus or contingent funds, a duty of three per centum”.

164 Sec. 90 (**Idem.**): “there shall be levied, collected, and paid annually, upon the annual gains, profits, or income of every person (...) whether derived from any kind of property, rents, interest, dividends, salaries, or from any profession, trade, employment or vocation carried on in the United States or elsewhere (...)”.

165 **REPETTI**, *General description: United States*, en AULT (ed.), *Comparative income taxation. A structural analysis*, Kluwer Law International, La Haga, 1997, p. 131.

166 *Corporate excise tax*, de 1909.

hizo posible con la aprobación de la Decimosexta Enmienda a la Constitución en 1913¹⁶⁷. En este momento se instituye un impuesto permanente y global sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades¹⁶⁸.

Se sigue a la anterior Ley el *Revenue Act* de 1916, por el que se redefine el impuesto sobre la renta global de las personas físicas y de las sociedades. Esta Ley forma un hito importante en lo que concierne la definición de la base imponible, concretamente respecto al tratamiento de los dividendos distribuidos y no distribuidos y al tiempo de imputación de los ingresos. También en esta Ley es cuando se produce por primera vez, una recepción de las normas utilizadas en la contabilidad mercantil¹⁶⁹.

El *Revenue Act* de 1918 finalmente sentó las bases del sistema que todavía rige en la imposición sobre la renta en EEUU. El sistema de tributación de la renta formado a partir de esta Ley fue codificado en 1939 a través del *Internal Revenue Code* de 1939. Éste fue sustituido algunos años más tarde por el *Internal Revenue Code* de 1954, que ha sido por su vez redominado como *Internal Revenue Code* en 1986¹⁷⁰.

3.2. La definición de la base imponible. Normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil.

3.2.1. La progresiva aproximación material entre la renta fiscal y la renta mercantil

Cuando se aborda el tema de la relación entre la definición de la renta imponible y la contabilidad mercantil, la doctrina norteamericana¹⁷¹ suele señalar que, originalmente, la legislación tributaria empezó por aceptar únicamente como método contable el método de

167 **HENDRIKSON**, *Teoría de la Contabilidad*, trad. de FERNÁNDEZ CEPERO, U.T.E.H.A., México D.F., 1974, p. 51.

168 **SEIDMAN**, *op. cit.*, p. 93.

169 **HENDRIKSEN / BREDÁ**, *Accounting theory*, 1ª ed., Irwin, Chicago, 1970, p. 38.

170 El sistema de tributación de la renta formado a partir de esta ley fue codificado en 1939 a través del *Internal Revenue Code of 1939*. Este fue sustituido algunos años más tarde por el *Internal Revenue Code of 1954*, que ha sido por su vez renombrado como *Internal Revenue Code of 1986*.

171 **GERTZMAN**, *Federal tax accounting*, 2ª ed., Warren Gorham Lamont, Boston, 1993, p. 3-5.

caja. Este método, que fue el consagrado en la *Corporate excise tax* de 1909¹⁷², supone que los ingresos se reconocen en el año en el que se reciben los respectivos pagos, y los componentes pasivos se reconocen en el año que, una vez efectuado el pago, se extinguen las deudas¹⁷³.

Este dato resulta relevante para nuestro tema central de estudio, la relación entre la definición de la base imponible con la contabilidad mercantil en la medida en que, al no estar dicho método, en esta misma fecha, en conformidad con los *principios generalmente aceptados* (los *GAAP*¹⁷⁴) de la contabilidad mercantil, que se asentaban más bien en el criterio del devengo¹⁷⁵, la consagración del método de caja en la legislación, como único método aceptado para fines fiscales, implicaba una divergencia de fondo con respecto a las normas contables mercantiles y, por ende, una independencia del cálculo de la base imponible en relación con la contabilidad mercantil¹⁷⁶.

Para trazar la evolución legislativa y jurisprudencial que empezó a desarrollarse a partir de estas primeras normas, importa notar que la mencionada consagración legislativa del llamado *método de caja* fue mal acogida por parte de los especialistas contables¹⁷⁷ y de los administradores de las empresas, que se veían obligados a llevar dos sistemas de cuentas, uno a efectos mercantiles y el otro a efectos fiscales¹⁷⁸. Tras la Ley tributaria de 1913 la precedente fórmula de definición de la base imponible fue sustituida por la expresión “*net income arising or accruing*”, expresión que sugería un cambio en la postura del legislador orientándose hacia un concepto de renta-incremento patrimonial. No obstante, el Tribunal Supremo Americano sostuvo que la nueva expresión no significaba un cambio en la voluntad del legislador, y que

172 1909 Act, § 38 (2) (d).

173 **SEGAL**, *The Essentials of Income Taxation*, Research & Education Association, Nueva Jersey, 1992, p. 93.

174 *Generally Accepted Accounting Principles*.

175 **PORTER / NORTON**, *Financial Accounting: The Impact on Decision Makers*, Cengage Learning, 2009, pp. 155 *et seq.*

176 Sobre el punto *vid.*, además de **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 3-4 *et seq.*, también **MAY**, *op. cit.*, p. xvii; **MILLS / PLESKO**, *Bridging the reporting gap: a proposal for more informative reconciling of book and tax income*, MIT Sloan School of Management Working paper 4289-03, 2003, p. 7.

177 “La propuesta era de tal modo impracticable que nunca llegó a tener una aplicación efectiva en la determinación de la renta empresarial” (**MAY**, *op. cit.*, p. xvii).

178 **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 3-5; **MAY**, *op. cit.*, p. xvii.

el gravamen debería seguir aplicándose sobre la *renta recibida*, es decir, mediante la aplicación de un criterio de caja¹⁷⁹.

La utilización de dos formas de contabilidad totalmente distintas a efectos mercantiles y a efectos fiscales terminó revelándose impracticable¹⁸⁰, ya que en esta época, en la práctica contable, ya se había consagrado plenamente el método del devengo como principio general de imputación temporal de los hechos patrimoniales. En consecuencia, la propia Administración fiscal, a través de sus reglamentos, interpretó la norma mencionada como una aceptación implícita del principio de devengo¹⁸¹, pues los términos pagado” y “efectivamente pagado” no significarían necesariamente la realización de desembolsos.

El problema de la llamada base de contabilidad - que, en sustancia, implica una tomada de posición del legislador fiscal con relación al concepto de renta a gravar, o sea a las normas materiales para la medición de la capacidad económica del contribuyente – es una cuestión que se refiere al aspecto material de la definición de renta. Al lado de esta cuestión, la mencionada norma interpretativa de la Administración tributaria norteamericana trataba un problema distinto, y éste era que las deudas asumidas y todavía no satisfechas –devengadas, por tanto – se podrían imputar a la base imponible, en aplicación del mencionado principio del devengo, desde el momento en que dicha deuda hubiera sido reconocida en los “*libros del contribuyente*”¹⁸². Se establecía por tanto, expresamente, en la norma interpretativa emitida por la Administración, un principio de dependencia del cálculo de la renta gravable con relación a los “libros del contribuyente”.

En el *Revenue Act* de 1916, se dio un paso importante para una conciliación entre la contabilidad fiscal y la contabilidad mercantil. La regulación del impuesto aprobada en este

179 **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 3-6, que cita a este propósito la sentencia *Maryland Casualty Co. v. United States*, 251 US 342 (1920), en la que el tribunal rechazó una pretensión de la administración tributaria, de que las primas de seguros registradas en la contabilidad durante el año fueran consideradas renta, aunque no hubiesen sido efectivamente pagadas en el mismo año.

180 **SMITH / BUTTERS**, *Taxable and business income*, National Bureau of Economic Research, Nueva York, 1949, p. 10.

181 **HENDRIKSEN / BREDÁ**, *Accounting theory*, 1ª ed. rev., Irwin, Chicago, 1970, p. 44; y **SMITH / BUTTERS**, *op. cit.*, p. 10.

182 **HENDRIKSEN / BREDÁ**, *Accounting...*, *cit.*, 1970, p. 45.

año facultó expresamente al contribuyente para calcular su renta imponible según el método empleado en su “contabilidad”, aunque fuese distinto del método de caja, con la condición de que dicho método reflejase claramente la renta¹⁸³. Como advierte Gertzman¹⁸⁴, según la nueva fórmula legal sigue existiendo una presunción de que el método de caja es el método correcto para determinar la base imponible, sólo requiriendo la aplicación del requisito de un claro reflejo de la renta cuando el contribuyente optase por utilizar un método distinto. Aparte de esta distinción, importa subrayar que, en la legislación de 1916, de alguna forma se consagra una recepción de los *principios generalmente aceptados* en la determinación de la base imponible, con la particularidad de que el contribuyente no está obligado, sino simplemente autorizado, a observar estos principios en el cálculo de su renta imponible¹⁸⁵. Se constata, pues, entre 1909 y 1916 una aproximación material, es decir, un acercamiento a nivel de las normas materiales aplicables entre el concepto de renta fiscal y el concepto de renta mercantil.

La evolución iniciada en 1909 culminó finalmente en el *Revenue Act* de 1918, en la que fue introducida una fórmula que todavía se encuentra consagrada en el Derecho fiscal estadounidense. De acuerdo con dicha fórmula, el contribuyente debe emplear, para determinar su beneficio imponible, el “mismo método que utiliza regularmente en su contabilidad financiera”, desde el momento en que dicho método, “en la opinión del Secretario, refleje claramente la renta”¹⁸⁶. Mediante esta nueva fórmula, el legislador consagró en la normativa

183 Fue la siguiente la fórmula utilizada en el *Revenue Act of 1916* §§ 13 (d), 8 (g): “A corporation (...) keeping accounts upon any basis other than that of actual receipts and disbursements, unless such other basis does not clearly reflect its income, may, subject to regulations made by the Commissioner of Internal Revenue...make its return upon the basis upon which its accounts are kept, in which case the tax shall be computed upon its income as so returned”.

184 GERTZMAN, *op. cit.*, p. 3-6.

185 SMITH / BUTTERS, *op. cit.*, p. 10: “The dependency of the concept of taxable income upon approved accounting practices gradually became recognized between 1909 and 1917”.

186 1918 Act, § 212 (b) “(taxable income must be computed in accordance with) the method of accounting regularly employed in keeping the books of such taxpayer; but if no such method of accounting has been so employed, or if the method employed does not clearly reflect the income, the computation shall be made upon such basis and in such manner as in the opinion of the Commissioner does clearly reflect the income”: ([la renta imponible debe ser calculada según] el método contable utilizado regularmente por el contribuyente en sus libros, pero si ningún método contable ha sido utilizado de modo regular, o si el método empleado no refleja

legal un principio de conformidad material – ya no con un carácter facultativo sino con un carácter obligatorio – entre el cálculo de la renta imponible y las normas que rigen en la contabilidad mercantil. Aunque no exista en la norma general definidora de la base, que hemos citado, una alusión a los *principios generalmente aceptados de la contabilidad*, resulta del mencionado principio, de una conformidad con la contabilidad mercantil, que aquellos principios son recibidos en el Derecho tributario dentro de los límites que referiremos a continuación.

3.2.2. Requisitos generales para el cálculo de la renta gravable en el derecho vigente.

Según el actual texto¹⁸⁷ de la Ley del impuesto, la doctrina¹⁸⁸ extrae tres requisitos generales para la determinación de la renta gravable:

1. El método de cálculo deberá estar conforme con el método que el contribuyente emplee para calcular la renta en su contabilidad. A este requisito se da el nombre de *book conformity*;

claramente la renta, la determinación debe ser realizada en la base y según el método que en la opinión del *Comisario* refleje claramente la renta).

187 El texto actualmente en vigor de la sección 446 del *Internal Revenue Code* dispone:

a) La renta imponible debe calcularse según el método contable a través del cual el contribuyente regularmente calcula su renta en la contabilidad”.

b) (Excepciones)

Si ningún método contable ha sido empleado de forma regular por el contribuyente, o si el método utilizado no refleja claramente la renta, la determinación del beneficio imponible se efectuará según el método que, en la opinión del *Secretario*, refleja claramente la renta.

c) (...)

d) (...)

e) (Requisitos para el cambio de método contable)

Excepto cuando se prevea expresamente otra cosa en este capítulo, el contribuyente que cambia el método contable que emplea regularmente para calcular su renta en su contabilidad debe, antes de computar su base imponible según el nuevo método, asegurarse del consentimiento del *Secretario*”.

f) (...)

188 GERTZMAN, *op. cit.*, p. 2-5.

2. El mencionado método debe reflejar claramente la renta;
3. Excepto cuando haya obtenido un permiso para el cambio, el método de cálculo debe ser utilizado de forma congruente y no debe cambiar.

Los tres requisitos mencionados conforman los rasgos principales necesarios para una caracterización del sistema estadounidense de la relación de la determinación de la renta imponible con la contabilidad mercantil. Pero la comprensión del exacto significado de las mencionadas fórmulas legislativas requiere un examen más detallado de algunos aspectos.

3.2.3. El requisito de un “claro reflejo de la renta”.

Al mismo tiempo que se produjo la conformidad obligatoria, en principio, con la contabilidad mercantil y la recepción, implícita, de los *principios generalmente aceptados de la contabilidad*, el legislador fiscal intentó salvaguardar el interés recaudatorio, condicionando aquella conformidad al cumplimiento del principio de un “claro reflejo de la renta”¹⁸⁹.

Para comprobar si una contabilidad refleja claramente la renta, dada la flexibilidad del concepto de renta, resulta necesario definir previamente la magnitud económica a la que el concepto normativo se refiere, pero además es preciso incluso definir un conjunto de criterios de valoración específicos para determinarla. Pero la Ley de 1918 no siguió este camino sino que adoptó una fórmula vaga, que fundamentalmente confiere a la Administración fiscal la responsabilidad de desarrollar los criterios que permitirán evaluar si el valor de la renta resultante de la contabilidad es o no el adecuado a los fines impositivos¹⁹⁰. A lo largo

189 CARRINGTON, *Tax Accounting in Mergers and Acquisitions*, C.C.H., Chicago, 2009, p. 4-41.

190 PORCANO / SHULL / TRAN, *Alignment of taxable income with accounting profit*, ATF, Vol. 10, núm. 4, 1993, p. 481. Una interpretación distinta es la que sustenta MAY, *op. cit.*, p. xvii. Para este autor, “el espíritu en que se espera que el Comisario ejerza su potestad discrecional se estableció de forma clara en la sección relacionada con los inventarios”. El texto de esta sección del Código (sección 303 en el texto original, actual sección 22 (c)) establecía: “Cuando en la opinión del *Comisario* sea necesario utilizar inventarios para determinar claramente la renta de un contribuyente, el contribuyente debe elaborar los inventarios según la base que el *Comisario*, con la aprobación del *Secretario*, haya prescrito como la más acorde con la mejor práctica contable en la actividad y como la que refleja más claramente la renta”.

de su vigencia, el precepto citado ha motivado, a causa de su imprecisión, una extensa labor de interpretación doctrinal y jurisprudencial¹⁹¹.

La jurisprudencia de los años siguientes a la aprobación del *Revenue Act* de 1918 muestra una consolidación progresiva de un principio general de conformidad material entre la determinación de la renta imponible, y los *principios generalmente aceptados de contabilidad*. En multitud de asuntos, los tribunales han acudido a los *GAAP* bien para estimar la pretensión del contribuyente¹⁹² bien para conceder razón a la Administración tributaria¹⁹³.

Sin embargo, también en diversas ocasiones los tribunales han confirmado el principio de que los *principios generalmente aceptados de contabilidad* no tienen un valor vinculante para la determinación de la renta imponible, debiendo dichos principios ser rechazados cuando, mediante su aplicación, no se logre reflejar claramente la renta¹⁹⁴. En 1961, el Tribunal Supremo Americano afirmó en términos perentorios¹⁹⁵ que el empleo de un método de contabilidad que sea conforme con los *GAAP* no lleva necesariamente a la conclusión de un *claro reflejo* de la renta para fines impositivos y, por consiguiente, no tiene por qué considerarse vinculante para el fisco. A partir de un cierto momento se produjo una creciente divergencia entre las reglas empleadas por la Administración tributaria en el cálculo de la base imponible y los *GAAP*, determinada por la necesidad de atender a las exigencias particulares de la

191 Sobre el punto *vid.* **PORCANO / SHULL / TRAN**, *op. cit.*, pp. 481 *et seq.*

192 En el asunto *United States v. Anderson* (1926), U. S. 269, p. 422, cit. en **PORCANO / SHULL / TRAN**, *op. cit.*, p. 481, y en **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 4-6, el Tribunal Supremo estimó que el método del devengo, utilizado por el contribuyente en la contabilidad mercantil, debería ser aceptado a fines fiscales; en *Artnell Company* (1920) 229 US 422., cit. en **PORCANO / SHULL / TRAN**, *op. cit.*, p. 482, el Tribunal de Apelación sustentó, en apoyo de la posición del contribuyente, que los *GAAP* brindaban en el caso un claro reflejo de la renta, mejor que el método que la administración fiscal intentaba imponer.

193 *All-Steel Equipment v. Commissioner of Internal Revenue* (1970), TC 54, p. 1749, en **PORCANO / SHULL / TRAN**, *op. cit.*, p. 481.

194 **PORCANO / SHULL / TRAN**, *op. cit.*, p. 482 sostienen que el peso de los *GAAP* en las decisiones judiciales sobre cuestiones fiscales empezó a decaer a partir de los años 60. Los autores citan a este propósito los asuntos *American Automobile Association v. United States* (1961), U.S. 367, p. 687, y *Automobile Club of Michigan v. the United States* (1957) U.S. 353, p.180.

195 Asunto *American Automobile Association* (1961), *supra* nota 194.

tributación de la renta¹⁹⁶, como son la capacidad contributiva, la certeza en la tributación y la protección del interés recaudatorio. La mencionada tendencia culminó en una sentencia del Tribunal Supremo de 1979¹⁹⁷ que pasó a constituir un referente en el tema. En ella, el tribunal estimó, dando razón a la Administración fiscal, que el método utilizado por el contribuyente, aunque perfectamente conforme con los *GAAP*, no reflejaba claramente la renta. El tribunal dejó claramente trazados los fundamentos teóricos de su decisión, al declarar que, dada la diversidad entre los objetivos y los principios que deben guiar la “contabilidad financiera” y la contabilidad fiscal, resultaría inaceptable una presunción de equivalencia entre las dos¹⁹⁸.

La línea jurisprudencial descrita ha sido constante hasta la actualidad. En una sentencia dictada en 1992¹⁹⁹, el tribunal declaró que no hay que tomar únicamente a los *GAAP* como el criterio para determinar si el cálculo de la renta, efectuado por un contribuyente, es idóneo y está de acuerdo con la legislación, ya que “la presentación de cuentas con fines tributarios se rige por las normas legales y reglamentarias y por las interpretaciones judiciales del derecho, y no por los principios de la contabilidad financiera.

196 **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 4-7.

197 *Thor Power Tool Company v. Commissioner* (1979), U.S. 439, p. 522, relatado en **UNITED STATES TAX COURT**, *Reports of the United States Tax Court*, Government Printing Office, 1942, pp. 471-472. Ver también **ERTZMAN, S. F.**, *op. cit.*, p. 2-28, y en **PORCANO / SHULL / TRAN**, *op. cit.*, p. 484.

198 “La finalidad fundamental de la contabilidad financiera es proporcionar información útil a los administradores, a los accionistas, a los acreedores, y a otros legítimos interesados correctamente; la responsabilidad principal del contable es proteger estas partes contra el fraude. La finalidad fundamental del sistema del impuesto sobre la renta, en cambio, es la obtención equitativa de ingresos; la responsabilidad principal del servicio de renta pública es proteger el fisco público. De acuerdo con sus finalidades y responsabilidades, la contabilidad financiera tiene como fundación el principio del conservadurismo, con su corolario de que ante un margen de error en la mensuración se (deberá) preferir la subestimación a la sobreestimación de la renta líquida y de las ganancias líquidas. Habida cuenta de las diversas finalidades y de las responsabilidades de la Hacienda, el criterio de una preferencia por la subestimación de la renta no resulta adecuado a efectos fiscales. Frente a esta diversidad, incluso el antagonismo, de objetivos, cualquier presunción de equivalencia entre la contabilidad financiera y la contabilidad fiscal resulta inaceptable”: **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2-28.

199 *RLC Industries Co.* (1992) TC, Vol. 98, p. 457, en **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 3-64.

Con base en lo que hemos expuesto, si quisiéramos caracterizar sintéticamente la relación entre la determinación de la renta imponible y las normas que rigen la contabilidad mercantil en el derecho estadounidense, deberíamos decir que existe un principio de conformidad material condicionada o limitada, de la determinación del beneficio imponible con los principios contables generalmente aceptados, que son las normas que rigen la contabilidad con fines mercantiles. Dicha conformidad queda sujeta a la condición de que la aplicación de dichos principios al supuesto concreto permita “reflejar claramente la renta”.

Si el camino interpretativo recorrido hasta este momento parece bastante seguro y sólidamente afirmado en la disposición del *Revenue Act* citado, a partir de este punto se plantean algunos interrogantes acerca de la relación de la determinación de la base imponible con la contabilidad mercantil. El primero reside en saber cuándo puede considerarse que un “método contable refleja claramente la renta”²⁰⁰. La normativa tributaria atribuye a la Administración fiscal un amplio poder discrecional²⁰¹ en la evaluación de la idoneidad de los *GAAP* para reflejar claramente la renta del contribuyente en un supuesto concreto. Pero el texto legal, como ya hemos resaltado, además de no contener ninguna indicación precisa en cuanto a los métodos valorativos a utilizar para calcular la renta, tampoco contempla un concepto de renta al amparo del cual se pueda decidir qué métodos deben emplearse para reflejar claramente la renta imponible. Ante una exigüidad tal de los conceptos legales, la mencionada discrecionalidad de la Administración tributaria para decidir en el supuesto concreto cómo se refleja claramente la renta, no puede dejar de afectar a la propia definición de la base imponible normativa.

El significado de una atribución de poderes tan amplia a un órgano de la Administración fiscal, además en un área tradicionalmente reservada a la ley, ha de comprenderse en

200 En la sentencia *Sam W. Emerson Co.* (1962) TC, Vol. 37, p. 1063, el tribunal declaró: “En el trasfondo, la raíz del problema está en la expresión ‘*clearly reflects income*’, y hasta que las leyes del impuesto sobre la renta no definan dicha expresión, resulta evidente que determinar qué método refleja o no refleja claramente la renta variará acentuadamente de empresa para empresa y de situación de hecho para situación de hecho (cit. en **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2.22).

201 Sobre este aspecto, **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2-22, advierte: “Reflejar claramente la renta es a la vez una exigencia impuesta al contribuyente y un margen de discrecionalidad que el *Comisario* utilizará siempre que considere que una base distinta de la empleada por el contribuyente es más idónea para reflejar la renta”. En el mismo sentido, **PORCANO / SHULL / TRAN**, *op. cit.*, pp. 481 *et seq.*

el marco de un sistema jurídico en el que tradicionalmente se deposita en los tribunales un elevado grado de confianza. Así, la mencionada discrecionalidad del órgano administrativo queda estrechamente condicionada, desde luego, a un sancionamiento judicial y asimismo, por otra parte, a un marco normativo en el que tienen un papel fundamental los principios elaborados en la jurisprudencia, mediante la regla del precedente judicial²⁰². A la acción de los tribunales ha cabido pues, en última instancia, y en una total similitud con lo que hemos visto producirse en el ordenamiento del Reino Unido, la tarea de definir la base imponible normativa y el modo de su determinación. Con relación a nuestra cuestión central, de la relación entre la determinación de la base imponible y el campo normativo de la contabilidad mercantil, tal y como en el derecho del Reino Unido, también en el caso de los EEUU, estas relación fue sobre todo siendo construida por la vía jurisprudencial, a partir de los principios fundamentales del ordenamiento jurídico concernientes a la tributación.

La doctrina ha identificado²⁰³, a partir de la jurisprudencia norteamericana emanada a lo largo de los últimos 80 años, un conjunto de normas sobre la determinación de la renta a efectos fiscales. Ejemplos de normas de esta categoría son las llamadas “control de fondos” y “todos eventos”.

La primera de las reglas citadas, del “control de fondos”, se deriva del principio de capacidad contributiva (*ability to pay*). La regla se conecta con el problema de la imputación temporal de los componentes de la renta. En este contexto, el concepto de capacidad de pago no es totalmente coincidente con el de capacidad económica, o capacidad de contribuir. Significa, más bien, una capacidad de satisfacer la deuda de impuesto en un determinado momento, sin un perjuicio económico para la empresa, derivado de eventuales problemas de liquidez, al margen del propio sacrificio económico inherente al impuesto liquidado²⁰⁴. En este sentido, capacidad de pago implica una idea de liquidez del beneficio realizado²⁰⁵. Así, el principio aplicable en esta materia es que el beneficio sólo se traduce en una efectiva

202 **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2-25 cita en este sentido, entre otras, la sentencia *So. California Sav. & Loan Ass’n* (1990) TC, Vol. 95, p. 35, en la que el tribunal declaró que “la doctrina del claro reflejo de la renta implementa, y no contradice, los principios legales y judiciales bien establecidos”.

203 Sobre el punto *vid.* **PORCANO / SHULL / TRAN**, *op. cit.*, pp. 481 *et seq.*

204 **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 3-10.

205 Algún autor utiliza la expresión “realización en efectivo” (**MAY**, *op. cit.*, p. xxii).

capacidad de pago cuando el contribuyente no sólo haya realizado un beneficio, en el sentido que resulte del principio del devengo, sino también que tenga un “control sobre los fondos” correspondientes a este mismo beneficio. En consecuencia de la aplicación de este criterio, de hecho se produce una tendencia para reconocer los ingresos cuando se recibe el precio respectivo, es decir, sobre una base de caja.

La regla apellidada como “todos eventos” está relacionada también con la cuestión de determinar el momento temporal de la imputación de los componentes de la renta, pero en este caso de los componentes pasivos. En esta materia, aunque valla también el principio general del devengo, la disciplina contable no brinda a este respecto más que unos criterios meramente indicativos (*tests*), cuya aplicación importa un amplio margen de apreciación subjetiva. Reconociendo esta imprecisión como inadecuada a la objetividad y certeza requeridas por la normativa fiscal, la jurisprudencia introdujo en el Derecho fiscal estadounidense la regla según la cual el contribuyente podrá considerar a un gasto como devengado, cuando todos los hechos que determinan la obligación se hayan producido y el montante de la obligación pueda ser determinado con razonable exactitud²⁰⁶.

Las reglas que acabamos de describir son ejemplos de normas jurídicas, reveladas por la vía jurisprudencial, referentes a la imputación temporal de componentes de la base. Se podrían citar otros ejemplos, como la “*claim-of-right doctrine*”, o aún la “*Arrowsmith doctrine*”, o la “*tax benefit rule*”, todas ellas normas para el cálculo de la renta imponible – por tanto, reglas de Derecho tributario – desarrolladas por los tribunales²⁰⁷. Si atentamos en dichas reglas, constatamos que contienen una definición conceptual de la base imponible normativa del impuesto, ya que, bajo fórmulas de una apariencia estrictamente técnica, resultantes del casuismo del propio proceso de elaboración jurisprudencial, definen aspectos materiales de la magnitud económica objeto de imposición. Es decir que, de la suma y de la conjugación de todas estas reglas, resulta una cierta conformación de la renta empresarial que constituye la base imponible, conformación ésta que puede o no coincidir con otros conceptos de renta definidos en otras instancias, incluso en el seno de la contabilidad mercantil. Pero resulta también que las mencionadas normas no son por sí mismas suficientes para definir

206 En 1976, en el asunto *Eastman Kodak Co. v. United States*, (1936) F. Supp. 13, p. 435, el *Claims Courts* rechazó el método utilizado por el contribuyente porque, aunque dicho método estuviese conforme con los *GAAP*, violaba la regla de “todos los eventos” y, por ende, no reflejaba claramente la renta.

207 Sobre estas normas *vid.* GERTZMAN, *op. cit.*, pp. 12-14 *et seq.*

la base imponible normativa, pues se ve claramente que dichas normas más bien se adecuan a dibujar un concepto de renta a partir de un concepto nuclear definido en otro lugar del ordenamiento jurídico. Este concepto nuclear, es la renta que resulta de la aplicación de los *principios contables generalmente aceptados*, a los que el Derecho fiscal remite mediante la regla de conformidad ya mencionada.

La regla de que la renta imponible se deberá calcular por medio de la aplicación de los principios contables generalmente aceptados, cuando éstos se revelen adecuados a “*reflejar claramente la renta*”, gana, a partir de la revelación de las normas anteriormente citadas, un significado bastante más preciso. Según éste, la disciplina de la contabilidad mercantil, es decir, los *GAAP*, deben servir como punto de partida para la determinación de la base imponible, pero dichos principios deberán ceder el paso ante los principios específicos de la imposición, elaborados por una vía jurisprudencial, siempre que no haya conformidad entre las dos categorías de normas²⁰⁸.

3.2.4. El requisito de “book conformity”

Pero si podemos considerar en este momento que tenemos resuelto el problema de la definición de la base imponible normativa, no hemos todavía llegado a dilucidar enteramente la cuestión del método a través del cual debe llegarse a determinar la base imponible fáctica. En esta problemática se incardina la cuestión de la relación que se establece entre la determinación de la renta imponible y los estados financieros concretos aprobados a efectos mercantiles.

Para contestar la supra mencionada cuestión, hay que partir, una vez más, de la disposición de la sección 446.a) del *Internal Revenue Code*, según la cual “la renta imponible debe calcularse según el método contable a través del cual el contribuyente regularmente calcula su renta en su contabilidad”. Desde ya advertimos, que el alcance del presente requisito es

208 Además de estos principios de elaboración jurisprudencial, la ley estadounidense prevé un número variable de reglas más específicas sobre la determinación de la base imponible, que establecen divergencias puntuales con relación a los principios generalmente aceptados. Estas diferencias se refieren por ejemplo a las provisiones admisibles, al régimen de amortización de los bienes del inmovilizado, o al período de imputación de ganancias provenientes de ciertos tipos de contratos (sobre este punto, **MANZON /PLESKO**, *op. cit.*, p. 180).

ampliamente discutido en la doctrina, mientras a nivel jurisprudencial se observa una gran variabilidad en las interpretaciones judiciales.

Por “método contable”, se entiende en general, “una práctica contable ordenada para la determinación del momento en el que se deben reconocer los componentes positivos y negativos de la renta²⁰⁹. Fundamentalmente, el concepto está mencionado a una distinción entre el “*cash receipts and disbursements method*” o método de caja, y el “*accrual method*” o método del devengo. Además de éstos, se admite la utilización de múltiples métodos mixtos de los dos mencionados²¹⁰.

Por otra parte, el requisito de conformidad está mencionado a los “*books*”, y a ninguna otra información financiera que el contribuyente produzca. El significado específico de la referencia a los “*books*”, que delimita el campo de actuación del requisito de conformidad, ha ocupado la doctrina y la jurisprudencia²¹¹. Al referirse a los “*books*”, la norma tributaria designa la información contable primaria²¹², por oposición a la información financiera auxiliar o secundaria. En esta información primaria está incluida, no obstante, la oferta de información de síntesis, como el propio cálculo de la renta²¹³. La información contable que queda excluida del requisito de conformidad es únicamente, se concluye, aquella que esté formada por algunos registros contables o estados financieros mantenidos o elaborados con fines especiales y complementares de la contabilidad principal²¹⁴. No cabe duda, por tanto, que la designación “*books*” se refiere a los registros contables que la empresa mantiene, con el fin de dar cumplimiento a la obligación jurídica mercantil de mantener y rendir cuentas.

209 GERTZMAN, *op. cit.*, p. 2-2.

210 GERTZMAN, *op. cit.*, p. 2-4.

211 GERTZMAN, *op. cit.*, p. 2-6 *et seq.*

212 GERTZMAN, *op. cit.*, p. 2-10.

213 Ello se deduce de la expresión utilizada en la disposición legal citada: “Taxable income shall be computed under the method of accounting on the basis of which the taxpayer regularly *computes his income in keeping his books*”.

214 Se incluyen en esta situación los estados financieros elaborados especialmente a requerimiento de las entidades prestadoras, los acreedores, los accionistas o el Gobierno, o para simples fines internos. La interpretación señalada fue confirmada judicialmente en diversos asuntos, como *M. Drazan v. Commissioner* (1960), T.C. 34, p. 1070. *Vide* GERTZMAN, *op. cit.*, p. 2-9 y 2-10.

A la luz de estas definiciones, la norma citada significaría que el contribuyente estará obligado a emplear en el cálculo de su renta imponible, los mismos criterios de imputación temporal de los distintos componentes de la renta, que haya empleado para el cálculo de la renta en su contabilidad mercantil²¹⁵ y, más concretamente, para calcular la renta que ha comunicado a los accionistas.

Sin embargo, el entendimiento de la mencionada regla no ha sido uniforme a lo largo del tiempo. Una concepción que se difundió a partir del asunto *Patchen*²¹⁶ fue que bastaría al contribuyente, para cumplir con el requisito del *book conformity*, cuando quisiese calcular su renta según dos métodos distintos a efectos mercantiles y fiscales, presentar unos documentos en los que realizase una conversión del método utilizado en la contabilidad mercantil, para el método que quisiese emplear en el cálculo de la renta imponible²¹⁷. En el asunto mencionado, la Administración fiscal consideró que el contribuyente, al proceder del modo indicado, había violado el requisito de conformidad. El tribunal tributario dio razón a la Administración, pero el tribunal de apelación concedió razón al contribuyente. Este segundo tribunal motivó su decisión en el hecho de que el contribuyente había utilizado, en su contabilidad, un método distinto del empleado a efectos fiscales, pero únicamente con una función complementar y para fines meramente internos²¹⁸.

En otra ocasión, en el asunto *St. Lukes's Hospital*²¹⁹, el contribuyente también empezó por utilizar el mismo método en su contabilidad y en su declaración de renta, pero, tras haber obtenido una autorización de la Administración para cambiar el método contable, aplicó el nuevo método solamente para fines de tributación, manteniendo en la contabilidad

215 Como observa **GERTZMAN**, *op. cit.*, pp. 2-8, este habría sido el resultado de un desarrollo doctrinal. En el *Revenue Act* de 1918, la expresión utilizada era “el mismo método contable regularmente empleado en la contabilidad”.

216 *Patchen v. Commissioner* (1958), T.C. 27, p. 592, en **GERTZMAN**, *op. cit.*, pp. 2-13.

217 De esta forma, se pasaría del resultado mercantil a la renta gravable mediante un mecanismo de corrección extracontable. Pero este no sería un mecanismo de corrección extracontable idéntico al que se consagra en la Mayor parte de los sistemas continentales, en los que los contribuyentes no pueden, mediante dicho mecanismo, realizar valoraciones con criterios distintos de los aplicados en el balance mercantil.

218 **GERTZMAN**, *op. cit.*, pp. 2-14.

219 *St. Lukes's Hospital* (1960) TC, Vol. 35, p. 236, cit. en **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2-16.

mercantil el método que venía aplicando anteriormente. La Administración fiscal consideró que había una violación del requisito de conformidad, pero el tribunal concedió razón al contribuyente, basándose en el hecho de que la Administración, al autorizar el cambio de método solicitado por el contribuyente, no le había comunicado la condición de que cambiase igualmente el método empleado en su contabilidad mercantil. En consecuencia de esta decisión, la Administración pasó a adoptar la práctica de poner como condición, a los contribuyentes que soliciten un cambio en el método de cálculo de la renta, que el mismo método sea adoptado en la contabilidad.

En cambio, en el asunto *Yates*²²⁰, en el que el contribuyente pretendió utilizar métodos distintos en su contabilidad y en su declaración de renta, e invocó en su favor el precedente del asunto *Patchen*, el tribunal denegó la razón al contribuyente, estimando que “el método empleado en la contabilidad y en la declaración de la renta al fisco debe ser uniforme, como requerido en la norma legal”.

En fechas más recientes, la concepción de la posibilidad de reconciliación de dos métodos distintos he venido ganando espacio. Por ocasión de la reforma fiscal ocurrida en el sistema norteamericano en 1986, fue publicada una declaración del Comité Financiero del Congreso, en la que este órgano afirmó su punto de vista, de que el requisito de conformidad se considera cumplido, cuando el contribuyente mantenga los registros suficientes para permitir una reconciliación entre los resultados obtenidos por el empleo de dos métodos distintos²²¹. En 1990, se publicó una instrucción administrativa en la que la Administración considera aceptable que el contribuyente utilice métodos distintos en su contabilidad y en el cálculo de la renta, efectuando una conciliación mediante unos registros apropiados²²², aunque muchos funcionarios de la Administración sigan tratando dicho procedimiento como una violación del requisito de conformidad.

Pero un análisis del *book conformity requirement* debe aún ocuparse de algunas situaciones particulares, para las que la legislación fiscal prevé un requisito de conformidad reforzado.

220 *Yates v. United States* (1962) 205 F. Supp. 738, cit. en **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2-13.

221 **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2-17.

222 Technical Advice Memorando 9103001, 19 Junio 1990, según **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2-17.

Lo más importante, en la actualidad, es lo que concierne la valoración de inventarios, según el método LIFO²²³. En 1938 se autorizó la utilización, a efectos fiscales, del método LIFO para la valoración de inventarios, bajo la condición de que se adoptase el mismo método en la contabilidad mercantil²²⁴ y el mismo requisito de conformidad se ha conservado hasta hoy. Pero el texto actual de la legislación tributaria²²⁵, establece para el empleo del método LIFO más que un requisito de *book conformity*”, tal y como se ha caracterizado con anterioridad. La norma exige que el contribuyente no utilice ningún otro método de valoración en ningún estado financiero elaborado a cualquier fin, y por este motivo la doctrina²²⁶ subraya que en este supuesto la norma establece un requisito de *“financial conformity”*.

4. EL ORDENAMIENTO ALEMÁN.

4.1. *La definición de la base imponible.*

4.1.1. *La introducción del principio de relevancia prejudicial (Massgeblichkeitsprinzip).*

Al igual que sucede con muchas otras instituciones de Derecho tributario, para analizar la historia del impuesto sobre la renta alemán hemos de remontarnos a las primeras leyes prusianas, que datan de 1806 y de 1812²²⁷, dada la preeminencia jurídica de Prusia

223 El método “*Last in first out*”, o LIFO en forma abreviada, es un método para la valoración de inventarios, que consiste en presumir que las mercancías que se compraron en último lugar, a lo largo del año, han sido las que se han vendido en primer lugar. En consecuencia, el valor de los inventarios, medido al final del año, vendrá determinado por el precio de mercado de aquel tipo de mercancías a comienzos del año, y el coste de las mercancías vendidas reflejarán así integralmente el aumento de los precios que se haya producido a lo largo del año (**SMITH / BUTTERS**, *op. cit.*, p. 94-95). El mencionado método de valoración de inventarios, al permitir reflejar en el cálculo de la renta el aumento de los precios y la depreciación del valor del dinero, deviene especialmente importante, a efectos tributarios, en períodos de más fuerte inflación.

224 Con relación a este punto *vid.* **MAY**, *op. cit.*, p. xxi; y **WEINMAN**, *Conformity of tax and financial accounting*, Taxes, Vol. 59, núm. 7, (1981), p. 419.

225 *Internal Revenue Code, Section 472 (e) (2)*.

226 **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 7-14.

227 Encontramos unas noticias sobre las mencionadas legislaciones en **BARTH**, *Die Entwicklung des deutschen Bilanzrecht*, Band II, 1, *Steuerrecht*, Estugarda-Degerloch, 1995, pp. 176-177,

sobre los restantes estados alemanes. Les sucedieron las leyes de 1851 y 1873, en las que no se establecía ninguna conexión entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil o el Derecho mercantil. Para el cálculo de la renta imponible, estas primeras leyes establecían una cuenta de resultados especialmente elaborada para fines tributarios²²⁸. Además, en la valoración de los elementos patrimoniales, esta contabilidad fiscal no seguía los métodos que regían, en aquel momento, en la práctica mercantil²²⁹.

No fue hasta 1874 cuando apareció una relación normativa entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil²³⁰, momento en el que se aprobaron en Sajonia y en Bremen las primeras leyes de un impuesto sobre la renta, a las cuales se sumó Hamburgo, en 1881. En 1891, se aprobó una nueva Ley del impuesto sobre la renta en Prusia²³¹. A diferencia de las mencionadas en el párrafo anterior, en todas estas leyes se establece una conexión entre la determinación de la renta empresarial imponible y la contabilidad mercantil, conexión ésta que la doctrina alemana²³² considera como la génesis del llamado *Massgeblichkeitsprinzip*²³³. Sin embargo, las soluciones adoptadas en las distintas leyes antes mencionadas presentan importantes diferencias entre ellas. En la Ley de Bremen²³⁴ se pres-

quien se refiere a estas primeras leyes como intentos malogrados para la introducción de un impuesto sobre la renta.

228 Según nos informan **BARTH**, *op. cit.*, p. 178; **MATHIAK**, § 5, en KIRCHOF/SÖHN, *Einkommensteuergesetz-Kommentar*, 1991, p. 48; y también **SPANNHORST**, *op. cit.*, p. 16.

229 **BARTH**, *op. cit.*, p. 178.

230 **SCHREIBER**, *Besteuerung der Unternehmen: Eine Einführung in Steuerrecht und Steuervirkung*, 2ª ed., Springer, Berlin/Heidelberg, 2008, p. 42; **WIESE**, *Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, GRIN, Norderstedt, 2009, p. 2; **MAYER** *op. cit.*, p. 156; **SCHÜTZ**, *op. cit.*, p. 24.

231 **HÜFFER**, *op. cit.*, p. 176.

232 Lo observa ya, por ejemplo, **WASSERMAYER**, *Die Massgeblichkeit des Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes*, en DORALT (dir.), *Probleme des Steuerbilanzrechts*, Otto Schmidt KG, Colonia, 1991, p. 32; Ver también **MAYER**, *Entwicklung der Massgeblichkeit in Deutschland*, en SCHÖN, *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Otto Schmidt, Colonia, 2005, pp. 150 *et seq.*

233 El término se puede traducir como “principio de una relevancia prejudicial”.

234 § 5 *Einkommensteuergesetz*, de 17. 12. 1874. El § 4. 5 (3) de la mencionada Ley disponía: “Zum reinen Einkommen sind zu rechnen: (...) Der Gewinn aus Handelsgeschäften, so wie sich derselbe aus dem nach den Bestimmungen des Handelsgesetzbuches aufgestellten Jahresabschluss ergibt” (en **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 49). **MAYER**, *op. cit.*, considera que la ley de Bremen formó

cribía que “cuando la empresa mercantil lleve contabilidad conforme a las prescripciones del Código mercantil, tiene la obligación fiscal de calcular su renta líquida *con base en el balance anual presentado* de conformidad con aquellas reglas”. Se establecía, por tanto, una relación indiscutible con el balance mercantil concreto²³⁵. En la Ley de Sajonia²³⁶, a diferencia de la de Bremen, se disponía que “las empresas mercantiles e industriales deben calcular su resultado líquido de *conformidad con los principios* que se encuentren establecidos en el Código de Comercio en relación con el inventario y el balance, y que además se correspondan *con los usos de un ordenado comerciante*”. Vemos pues, como en la versión sajona de 1874, al contrario de la legislación de Bremen, no existe una referencia expresa al *balance* mercantil, sino únicamente al Derecho mercantil²³⁷. En 1881 fue Hamburgo quien aprobó un impuesto sobre la renta, y se adoptó entonces la versión del texto legal entonces en vigor en Bremen, es decir, la fórmula de una conexión con el balance concreto. Finalmente, ya en la nueva Ley del impuesto sobre la renta prusiana, aprobada en 1891, la versión de Sajonia fue la que resultó predominante²³⁸,

el punto de partida para la implantación del *formelle Massgeblichkeitsprinzip*. Ver también **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht*, 8ª ed., Otto Schmidt, Colonia, 2004, p. 32; y **SCHÜTZ**, *op. cit.*, p. 24.

235 **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 32, manifiesta que las legislaciones mencionadas de Bremen y Hamburgo consagraron claramente y expresamente el *Massgeblichkeitsprinzip* formal.

236 Según **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 48, la redacción del § 22 de la *Einkommensteuergesetz* de Sajonia era la siguiente: „(...)Beim Handels- und Gewerbebetrieb ist der Reingewinn nach den Grundsätzen zu berechnen, wie solche für die Inventur und Bilanz durch das Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind und sonst dem Gebrauche eines ordentlichen Kaufmanns entsprechen; insbesondere gilt dies vom Zuwachs und andererseits von der Abnutzung des Anlagekapitals sowie von Forderungen, von Schulden und deren Zinsen. Im übrigen leiden die in § 17 aufgestellten Grundsätze auch hier Anwendung.“

237 **MAYER**, *op. cit.*, ve en la ley de Sajonia el principio del *materielle Massgeblichkeit* in Alemania.

238 Según **BARTH**, *op. cit.*, p. 182, el § 14 de la *Einkommensteuergesetz* prusiana de 1891 establecía que el beneficio de los contribuyentes que llevasen contabilidad según la legislación mercantil y no fuesen personas jurídicas, debería ser calculado “de acuerdo con los principios que según el Derecho mercantil (...) son aplicables al inventario y al balance y que sean conformes en particular con los usos de un comerciante ordenado”. En el mismo sentido **SPANNHORST**, *op. cit.*, p. 16.

adoptándose por lo tanto únicamente una remisión normativa al Derecho mercantil²³⁹ y la misma fue la adoptada en la *Einkommensteuergesetz* alemana de 1920 así como en la de 1925²⁴⁰.

Ahora bien, las mencionadas divergencias no han sido casuales²⁴¹ sino que, en el proceso de aprobación de estas primeras leyes, la elección de una de las dos fórmulas legales mencionadas fue objeto de un intenso debate en los parlamentos de los Estados. Partiendo de este hecho, los estudiosos²⁴² han llegado a la conclusión de que en estas fechas ya eran perfectamente conocidos del legislador fiscal los dos modelos de regulación y que, por tanto, la fórmula adoptada inicialmente en Sajonia y después en la *Einkommensteuergesetz* prusiana de 1891, para finalmente implantarse en las legislaciones alemanas de 1920 y de 1925²⁴³, traduce una intención del legislador fiscal de no consagrar una relación de dependencia entre la determinación del beneficio gravable y el balance mercantil concreto, y, eso sí, únicamente establecer un nexo de conformidad material, es decir en el plano de las normas del Derecho mercantil²⁴⁴.

Para algunos autores²⁴⁵ sin embargo, la conclusión anterior, sobre la intención del legislador prusiano, no es segura, ya que el problema que preocupaba al legislador decimonónico no se conectaba con una distinción – que sólo fue establecida muy más tarde por la doctrina alemana – entre una *relevancia prejudicial formal*²⁴⁶ (con el *balance* mercantil concreto)

239 **MAYER**, *op. cit.*, p. 153.

240 De hecho habría sido también esta formulación la que dominó la legislación federal, sucesivamente en la *Einkommensteuergesetz* de 1920 (§ 33 Párrafo 2), en la *Einkommensteuergesetz* de 1925 (§ 13) y finalmente en el §5 párrafo 1 inciso 1 de la *Einkommensteuergesetz* de 1934 (§ 5), que se mantiene vigente en la actualidad. Sobre el punto *vid.* **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 32.

241 Encontramos reflejados estos debates legislativos ocurridos en los Estados anteriores a la unificación alemana producida a finales del siglo XIX, por ejemplo, en **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 49; y también en **ZIMMERMANN**, *Zur Zukunft des Massgeblichkeitsprinzips aus dem Blickwinkel seiner Entstehung*, StuB, núm. 16, 2001, pp. 806 *et seq.*

242 **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 32.

243 **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 32; **SCHÜTZ**, *op. cit.*, p. 40.

244 Una fundamentada denegación del fundamento histórico del *Massgeblichkeitsprinzip* en general se puede ver en **ZIMMERMANN**, *op. cit.*, pp. 806-809.

245 Sobre este aspecto, *vid.* **BARTH**, *op. cit.*, pp. 178 *et seq.*

246 *Formelle Massgeblichkeit* (por todos, **KNOBBE-KEUK**, *Bilanz- und Unternehmenssteurrecht*, 9ª

y una *conformidad material*²⁴⁷ (con el Derecho mercantil). La cuestión central en dicho debate legislativo residía más bien en el concepto de renta que debería servir de base a la tributación y, por tanto, en la adopción o no, de los criterios de valoración vigentes en el Derecho mercantil²⁴⁸. Para comprender el contexto en el que se planteó la cuestión en las postrimerías del siglo XIX, importa asimismo tener en cuenta que hasta 1861, fecha en que se aprobó el primer código mercantil en Prusia²⁴⁹, no existió en Alemania una obligación legal de llevar contabilidad, lo que obviamente imposibilitaba al legislador tener en cuenta la contabilidad mercantil como base de la tributación²⁵⁰. Hasta esta fecha, a pesar de que, según las buenas prácticas mercantiles, los comerciantes debían llevar una contabilidad regular y presentar un balance anual, la determinación de la renta imponible se hizo, como ya referimos con anterioridad, con base en una cuenta de resultados especialmente elaborada a estos efectos²⁵¹. Pero además, mientras en la práctica mercantil se adoptaba un concepto de renta amplio, consistente en el aumento líquido del valor del patrimonio global – concepto de *renta incremento patrimonial* – de la empresa durante el período, las legislaciones fiscales han adoptado un concepto de renta-fuente, que excluía del cálculo del beneficio las puras variaciones del capital de las empresas²⁵².

La cuestión de la elección entre estos dos conceptos a los fines tributarios no se planteó, lógicamente, hasta que no se estableció legalmente por el Derecho mercantil la obligación de llevar contabilidad y, además, hasta que no se establecieron para ello unas reglas, que no eran las que se utilizaban tradicionalmente en la determinación de la renta imponible²⁵³. Pero al consagrarse legalmente el concepto de beneficio en su acepción de *incremento*

ed., Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993, p. 22).

247 *Materielle Massgeblichkeit* (por todos, **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 21).

248 **PEZZER**, *op. cit.*, p. 12. Este autor concreta la idea, afirmando que en la aprobación de la *Einkommensteuergesetz* prusiana de 1891, “el lobby empresarial logró imponer sus intereses”, llevando al legislador a incluir en el cálculo de renta gravable las variaciones del valor del capital.

249 La mencionada Ley fue el *Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch*, de 1861.

250 **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 48; **PEZZER**, *op. cit.*, p. 16.

251 **BARTH**, *op. cit.*, p. 179; **PEZZER**, *op. cit.*, p. 16.

252 Este ha sido el concepto adoptado tradicionalmente en el Derecho tributario alemán del siglo XIX, e incluso fue lo adoptado en la *Einkommensteuergesetz* prusiana de 1891 (**BARTH**, *op. cit.*, p. 178); Sobre el punto ver también **MAYER**, *op. cit.*, pp. 153-154.

253 **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 48.

patrimonial, en el *Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch* prusiano de 1861²⁵⁴, la conexión de la base imponible con el balance mercantil conllevaría una aceptación del mismo concepto de renta para fines tributarios²⁵⁵. Al legislador fiscal se le planteó entonces la necesidad de elegir entre los dos conceptos de renta²⁵⁶. Según un autorizado sector de la doctrina²⁵⁷, esta cuestión de la elección de un concepto de renta a efectos fiscales, y no una distinción entre una *relevancia prejudicial formal* y una *conformidad material*, habría sido la que motivó los mencionados debates parlamentarios en los Estados alemanes del siglo XIX y las divergencias entre las formulaciones adoptadas por los distintos Estados. Por consiguiente, esta primera fase de la introducción del principio de la *Massgeblichkeit* no resultaría conclusiva para fijar el sentido del principio. Esta señalada indefinición sobre el sentido del concepto en el ordenamiento alemán no ha podido solucionarse hasta la actualidad, y esto es lo que se desarrolla en los apartados siguientes.

4.1.2. La ruptura del principio de conformidad con el Derecho mercantil: formación de un bloque de excepciones al Derecho mercantil en la legislación tributaria.

De todo lo dicho se puede concluir que, a partir de 1874, existían dos fórmulas legislativas conocidas del legislador y que las dos fueron adoptadas en distintos Estados²⁵⁸. Pero no es cierto²⁵⁹ que esta evolución legislativa resulte concluyente para la interpretación de las leyes tributarias alemanas del siglo XX. En la *Einkommensteuergesetz* de 1920²⁶⁰, en la *Einkommensteuergesetz* de 1925²⁶¹ y, finalmente, en el artículo 5, párrafo 1, frase primera de la *Einkommensteuergesetz* de 1934²⁶², fue la formulación de la legislación de Sajonia la que se adoptó, estableciéndose una obligación de calcular la renta imponible según “los principios del Derecho mercantil referentes a una contabilidad ordenada”²⁶³.

254 PEZZER, *op. cit.*, p. 12.

255 BLASIUS, *IFRS, HGB und F&E: Besteuerung und Bilanzierung*, ESV, Berlin, 2006, p. 114.

256 PEZZER, *op. cit.*, p. 12.

257 MATHIAK, *op. cit.*, p. 48.

258 WASSERMEYER, *op. cit.*, p. 32.

259 MATHIAK, *op. cit.*, p. 48.

260 § 33.2 *Einkommensteuergesetz* 1920.

261 § 13 *Einkommensteuergesetz* 1925.

262 § 5 *Einkommensteuergesetz* 1934.

263 WASSERMEYER, *op. cit.*, p. 32; BLASIUS, *op. cit.*, p. 116. La exacta expresión “nach

Sin embargo, el principio fue sufriendo sus adaptaciones a lo largo del tiempo. Una de las más significativas consistió en la formación, en el seno de la legislación tributaria, de un cuerpo de excepciones a los criterios de valoración mercantiles²⁶⁴. Ya a partir del 1921, empezó el legislador fiscal a establecer unos criterios para la valoración de ciertos componentes del patrimonio²⁶⁵, apartándose así de las reglas del Derecho mercantil²⁶⁶. La Ley del impuesto sobre la renta del 1925 consolidó esta evolución, dejando formalmente consagrados una serie de criterios de valoración en divergencia con el Derecho mercantil. El legislador justificó esta postura, en la exposición de motivos de la Ley, diciendo que, “como principio general, el balance fiscal debe adherirse al balance mercantil. Pero no existe una total conformidad. En el balance mercantil, se deja al comerciante un margen de apreciación más amplio (...). En el balance fiscal, que no es un balance de situación sino un balance de resultado, los hechos efectivos deben recibir una expresión temporal adaptada al período impositivo. Por eso, al margen de una corrección sustantiva, los valores deben ser justos y deben ser tenidas en cuenta una serie de disposiciones fiscales especiales”²⁶⁷.

La articulación de estas disposiciones fiscales especiales con el Derecho mercantil formó, desde sus comienzos, una cuestión controvertida²⁶⁸ ya que, de acuerdo con el Párrafo 13 de la *Einkommensteuergesetz* de 1925²⁶⁹, el cálculo del beneficio imponible debería efectuarse

dem Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung“ fue introducida en la *Einkommensteuergesetz* de 1925.

264 **BLASIUS**, *op. cit.*, p. 118; **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 12.

265 **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 51.

266 **POHL**, *Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Massgeblichkeitsprinzips*, Tesis doctoral, Universidad de Colonia, Colonia, 1983.

267 **DÜLL et al.**, *Massgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung, Die Maßgeblichkeit im System internationaler Steuerbemessungsgrundlagen vor dem Hintergrund aktueller Herausforderungen*, Arbeitskreis „Steuern und Revision“, en *Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e. V.*, 2004, p. 4.

268 **DÜLL et al.**, *op. cit.*, p. 5.

269 El § 13 de la Ley del Impuesto sobre la renta (*Einkommensteuergesetz*) de 1925 disponía:

“Bei Steuerpflichtigen, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen verpflichtet sind, oder oner dazu verpflichtet zu sein, Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs tatsächlich führen, ist der Gewinn (§ 7, Abs. nr. 1, § 12) der nach der Grundätzen ordnungsmässiger Buchführung für den Schluss des Steuerabschnitts ermittelte Überschuss des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am

en conformidad con los *principios de una contabilidad ordenada del Derecho mercantil*, “debiendo considerarse las disposiciones fiscales especiales”. En una sentencia del 1927²⁷⁰, el *Reichsfinanzhof* desestimó la pretensión del contribuyente de beneficiarse de una facultad prevista en la legislación fiscal²⁷¹, por estar dicha disposición fiscal en contradicción con el Derecho mercantil.

En la *Einkommensteuergesetz* de 1934, el legislador trató de clarificar la mentada cuestión, estableciendo una obligatoriedad de observar las disposiciones fiscales, al cambiar la expresión “deben ser tenidas en cuenta” por la expresión “deben ser observadas”²⁷². Al mismo tiempo, en la Ley de 1934, se introdujo otro cambio importante, al restringirse el principio de conformidad con los *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung* al cálculo del patrimonio empresarial, y sustraendo del ámbito del principio el cálculo de la renta²⁷³. Desde ya se anota que el señalado cambio sugiere una innegable similitud con el proceso de separación, que se produjo en el derecho francés en 1941, entre los conceptos de *beneficio neto* y de *beneficio imponible*. También en la legislación alemana de 1934 parece haber sido intención del legislador el separar claramente la determinación de la base imponible en dos fases distintas. Una, el cálculo del incremento líquido del valor del patrimonio empresarial que debería efectuarse de acuerdo con el Derecho mercantil, y otra el cálculo de la renta imponible, en la que se aplicarían las normas especiales del Derecho fiscal²⁷⁴.

Schluss des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat. Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften dieses Gesetzes über die Entnahmen aus dem eigenen Betrieb (§ 2 Abs. 2), die abzugsfähigen Ausgaben (§§ 15 bis 18) und die Bewertung (§§ 19 bis 21) zu beachten...” (en **SCHÜTZ**, *op. cit.*, p. 28).

270 RFH 30.03.1927 (VI A 128/27), RStBl 1927, p. 161, cit. en **DÜLL et al.**, *op. cit.*, p. 5.

271 Es el caso, concretamente, del § 19 de la *Einkommensteuergesetz* que otorgaba al contribuyente la facultad de optar, para la valoración de determinados activos, entre el valor de mercado o el valor de adquisición.

272 **TANZER**, *op. cit.*, p. 58 y nota 7; **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 54. Era la siguiente la redacción del § 5.1 de la *Einkommensteuergesetz* alemana de 1934: “Bei steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusteuern (§ 4.1), das nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung auszuweisen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und Einlagen (§ 4. 1), über die Betriebsausgaben (§ 4. 3) und über die Bewertung (§ 6) sind zu befolgen”.

273 **TANZER**, *op. cit.*, p. 58; **BLASIUS**, *op. cit.*, p. 117.

274 **BLASIUS**, *op. cit.*, pp. 116-117.

4.1.3. La definición de la base imponible - el derecho actual.

a. La redacción del párrafo 5.1 de la Einkommensteuergesetz.

La fórmula legislativa descrita en los párrafos precedentes fue la que llegó al derecho alemán vigente²⁷⁵. En la actual Ley alemana del Impuesto sobre la renta²⁷⁶ se establece que “el beneficio (...) consiste en la diferencia entre el patrimonio empresarial al final del año económico y el patrimonio empresarial al final del año económico precedente, incrementada por el valor de las retiradas de capital y disminuida por el valor de las entradas de capital”²⁷⁷. Del tenor de la citada disposición se desprende que la base imponible, en el gravamen sobre los beneficios empresariales, está formada por el valor del incremento líquido del valor del patrimonio empresarial que se haya producido dentro del periodo del ejercicio fiscal. Se concluye de ello que, en la definición de la base imponible, el legislador alemán remite, *grosso modo*, a un concepto de rendimiento-incremento patrimonial²⁷⁸.

Como consecuencia de esta definición de la base imponible, la propia normativa alemana impone a las mencionadas categorías de contribuyentes la obligación de “declarar su patrimonio”²⁷⁹ y, para esta finalidad, se prescribe en la disposición citada que la determinación del valor del patrimonio debe efectuarse de conformidad con los “principios fundamentales de una contabilidad ordenada del Derecho mercantil”²⁸⁰. Es decir, para la comparación

275 **BLASIUS**, *op. cit.*, p. 117; **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht*, *cit.*, p. 32.

276 *Einkommensteuergesetz* (EStG) de 1997.

277 § 4.1 *Einkommensteuergesetz*.

278 En la doctrina tributaria alemana este concepto recibe la designación de *Reinvermögenszugang* (**TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht*, 18ª ed., Otto Schmidt, Colonia, 2005, p. 227; **PEZZER**, *op. cit.*, p. 13). Decimos que la normativa alemana remite *grosso modo* a este concepto de rendimiento porque el concepto legal surge corregido, de modo similar a lo que ocurre en la generalidad de los ordenamientos que adoptan el mismo concepto, por dos subprincipios conocidos como el principio del rendimiento de mercado (*Marketeinkommenprinzip*) y el principio de realización (Sobre el punto, **HEYMANN/HORN**, *op. cit.*, p. 187; **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 244; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 118; **SCHEFFLER**, *Besteuerung von Unternehmen*, II, Müller, Heidelberg, 2007, p. 59).

279 § 5.1 *Einkommensteuergesetz* de 1997.

280 La dicción actual del § 5. (1) de la *Einkommensteuergesetz* alemana es la siguiente: “Las empresas que estén legalmente obligadas a llevar contabilidad y a presentar balance regular, o que sin estar obligadas lleven contabilidad y presenten balance regular, al final del año económico deben

de los valores inicial y final del patrimonio, debe “tomarse como patrimonio, únicamente lo que pueda considerarse como tal, mediante una aplicación de dichos principios”²⁸¹.

Las mentadas disposiciones de la legislación tributaria contienen, en resumen, una regla según la cual, con carácter general, la determinación de la base imponible debe efectuarse en conformidad con el mismo régimen jurídico aplicable a la preparación del balance mercantil y, en especial, con los “principios generales de una contabilidad ordenada” del Derecho mercantil²⁸². En esta regla legal, se ha plasmado el principio conocido en el Derecho alemán como el *Massgeblichkeitsprinzip*²⁸³. El significado preciso y el alcance del principio, sin embargo, han sido y siguen siendo ampliamente debatidos por parte de la doctrina alemana²⁸⁴.

b. La interpretación del párrafo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre la renta discutida durante 70 años. Las dos tesis principales.

Las principales tesis enfrentadas se fundamentan en la existencia o inexistencia de un nexo de dependencia entre el procedimiento de determinación del beneficio imponible

realizar una cuantificación de su patrimonio (§ 4 párrafo 1 inciso 1), que debe ser elaborada de acuerdo con los principios fundamentales del Derecho mercantil relativos a una contabilidad ordenada”.

281 **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 29.

282 **PEZZER**, *op. cit.*, p. 15; **WEHRHEIM**, *Einkommensteuer und Steuereinflusslehre*, 3ª ed., Gabler, Wiesbaden, 2009, p. 33; **THIEL / LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 114; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 31; **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht*, *cit.*, p. 33.

283 Hay una extensa bibliografía sobre la interpretación del §. 5.1 de la *Einkommensteuergesetz* alemana y sobre el *Massgeblichkeitsprinzip*. A título meramente ejemplificativo, se pueden citar **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, pp. 650 *et seq.* y la bibliografía ahí citada; **WEBER-GRELLET**, § 5..., *cit.*, pp. 211 *et seq.* y la bibliografía ahí citada; **SCHÜTZ**, *op. cit.*, pp. 60 *et seq.*; **SCHREIBER**, § 5 *EStG*, en **BLÜMICH**, *EStG, KStG, GewStG Kommentar*, Franz Vahlen, Munich, 2003, pp. 37 *et seq.* y la bibliografía ahí citada.

284 **KNOBBE-KEUK**, *Bilanz- und Unternehmenssteuerecht*, 9ª ed., Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993, p. 18; **LEY**, *Der Grundsatz der Massgeblichkeit bei Unternehmensumwandlungen nach neuem Recht*, Josef Eul Verlag, Colonia, 1998, p. 172; **SCHNEELOCH**, *Die Grundsätze der Massgeblichkeit*, *DStR*, Vol. 28, núm. 3 (1990), p. 51; **OESTREICHER / SPENGEL**, *International Accounting Standards, Massgeblichkeitsprinzip und Besteuerung*, *DB*, Vol. 52 (1999), núm. 12, p. 593; **WILHELM**, *Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, *Steuer & Studium*, núm. 2 (1995), p. 75;

y el balance mercantil concreto, aprobado y presentado a efectos mercantiles²⁸⁵. Según una corriente interpretativa más ortodoxa, y ampliamente representada en la doctrina²⁸⁶ en la mencionada primera frase del § 5.1 de la *Einkommensteuergesetz*, se consagró desde siempre, además de una obligación de conformidad del beneficio imponible con las normas abstractas del Derecho mercantil relativas a las cuentas empresariales, también una obligación de conformidad con el balance mercantil concreto aprobado a efectos mercantiles²⁸⁷. La relación que existe, según esta interpretación, entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil, corresponde a lo que la doctrina alemana designa, en la actualidad, como un principio de *relevancia prejudicial formal* (*formelle Massgeblichkeitsprinzip*), según el cual, la determinación de la renta imponible está vinculada a una conformidad con las valoraciones y otros juicios contables asumidos en el balance anual, efectivamente elaborado y presentado por el contribuyente²⁸⁸, en el marco del Derecho mercantil, es decir, en el ámbito de las relaciones jurídicas mercantiles de las que sea titular.

Una segunda corriente doctrinaria, menos extendida, pero que igualmente se ha afianzado desde fechas tempranas²⁸⁹ y que así mismo alcanzó una amplia expresión a partir del inicio de los años ochenta²⁹⁰, sostiene que, en la primera frase del § 5.1 de la *Einkommensteuer-*

285 **WASSERMEYER**, *op. cit.*, pp. 30-31.

286 Están entre los autores que sostienen esta postura: **CREZELIUS**, § 5..., *cit.* p. 316; **SÖFFING**, *Erhöhung des Wertansatzes in der Handelsbilanz nach Inanspruchnahme von Abschreibungsvergünstigungen*, F-R, núm. 13, 1976, p. 313; **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 669; **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 28; **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 13; **SCHREIBER**, *op. cit.*, p. 38.

287 Sobre la distinción *v.g.* **BECKER**, *Zur Frage, ob die vom Kaufmann für die Besteuerung des Einkommens eingereichte Bilanz berichtigt oder geändert werden kann*, *StuW*, 1929, p. 19-20; **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 30.

288 **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 650-651; **SCHÜTZ**, *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 EStG - ein Fossil?*, LIT, Munich, 2002, p. 60; **HEYMANN/HORN**, *Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht): Kommentar*, 2ª ed., De Gruyter, Berlin, 1999, p. 22.

289 Uno de los primeros estudiosos que han negado categóricamente la existencia en la normativa tributaria de un *formelle Massgeblichkeit Prinzip* ha sido **ZITZLAFF**, *Einkommensteuerfragen, Teil I*, *StuW*, (1938), p. 560. Otro autor que ha defendido la misma postura años más tarde, ha sido **PANKOW**, *Keine Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz im Falle von Sonderabschreibungen*, B-B, núm. 3 (1967), p. 113.

290 Entre los más destacados representantes de esta tesis están **MERKERT / KOTHS**, *Das Massgeblichkeitsprinzip als Alibi des Fiskus für rechtswidrige bilanzielle Einflussnahmen*, *DStR*, núm. 15/16

gesetz – del mismo modo que en las leyes federales precedentes y que en la Ley prusiana de 1891²⁹¹ – se consagra únicamente un principio de *relevancia prejudicial material* (*materielle Massgeblichkeit*²⁹²), consistente en una obligación de que la determinación del beneficio imponible se haga en conformidad con la regulación mercantil relativa al contenido del balance mercantil y, en particular, con los *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*.

Según una interpretación unánime en la doctrina²⁹³, el principio de *relevancia prejudicial material* o *conformidad material* (*materielle Massgeblichkeit*) significa una mera remisión normativa al Derecho mercantil. En virtud de esa remisión, el proceso de determinación de la renta imponible quedaría estrictamente vinculado a una conformidad con los “principios del Derecho mercantil referentes a una contabilidad ordenada”²⁹⁴. Desde un punto de vista sistemático, se puede decir además que, por efecto de la dicha remisión normativa, los men-

(1987), p. 508; **STOLLENWERK**, *Steuerbilanz und Steuerbilanzpolitik auf der Grundlage der Handelsbilanz neuen Rechts*, DB, Vol. 40, núm. 21 (1987), p. 1053; **TANZER**, “Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in der Steuerbilanz”, en RAUPACH, (dir.), *Werte und Wertermittlung im Steuerrecht*, Otto Schmidt, Colonia, 1984, p. 89; **THIEL**, *Bilanzrecht. Handelsbilanz – Steuerbilanz nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz*, 3ª ed., P. Deubner Verlag, Colonia, 1986, p. 537; **SCHÜTZ**, *op. cit.*, p. 60; **BLASIUS**, *op. cit.*, p. 150.

291 Al contrario de las leyes de Bremen y de Hamburgo, en las que se establecía un principio de conexión formal de la determinación del beneficio imponible con el balance mercantil (*formelle Massgeblichkeit*).

292 Sobre la distinción entre la *formelle Massgeblichkeit* y la *materielle Massgeblichkeit*, *vid.*, entre otros, **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 668; **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, pp. 21 *et seq.*; **WASSERMEYER**, *op. cit.*, pp. 30-31; **WEBER-GRELLET**, § 5..., *cit.*, p. 354; **SCHREIBER**, *op. cit.*, p. 38.

293 Entre otros, **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 668; **SCHNEELOCH**, *op. cit.*, p. 51; **TIPKE/LANG**, *Steuerrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 650; *op. cit.*, p. 38; **LAUSE/SIEVERS**, *Massgeblichkeitsprinzip und Steuerreform 1990*, B-B, núm. 1, 1990, p. 25; **PEZZER**, *op. cit.*, p. 15; **WEHRHEIM**, *Einkommensteuer und Steuerwirkungslehre*, 3ª ed., Gabler, Wiesbaden, 2009, p. 33; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 114; **SCHIEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 31; **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht*, *cit.*, p. 33; **SCHÜTZ**, *op. cit.*, p. 60.

294 En esta acepción, el *Massgeblichkeitsprinzip* alemán traduciría el concepto que **DASSESE/MINNE**, *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruylant, Bruselas, 1990, p. 599, denomina principio de la supremacía del Derecho mercantil.

cionados principios mercantiles se convierten en normas vinculantes para la determinación del beneficio imponible²⁹⁵, incorporándose materialmente al Derecho tributario²⁹⁶.

Las discrepancias no son de fácil resolución, ya que las dos corrientes se basan en sólidos argumentos. La primera interpretación representa una corriente más conservadora y tradicional, ya que fue la empleada en la práctica por la Administración y sancionada mayoritariamente por los tribunales²⁹⁷. No obstante, otros autores sostienen que la segunda tesis es la que más se acerca al sentido literal del precepto²⁹⁸. La diferencia sustancial entre los dos principios reside en el ejercicio de lo que fue designado ordinariamente por la doctrina alemana y, ulteriormente, por el Derecho fiscal alemán²⁹⁹, como “derechos de opción”³⁰⁰. Estos son los supuestos en los que la legislación contable prevé una posibilidad de elección entre distintos tratamientos contables para el mismo hecho patrimonial³⁰¹. Cuando esté esta-

295 **THIEL**, *Zur formellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz – Ein Vorschlag de lege ferende*, DB, Vol. 42, Núm. 11 (1989), p. 537; **WEBER-GRELLET**, § 5, *cit.*, p. 354.

296 **MATHIAK**, § 5, en **KIRCHOF/SÖHN**, *Einkommensteuergesetz-Kommentar*, 1991, p. 2; **WEBER-GRELLET**, *Die Gewinnermittlungsvorschriften...*, *cit.*, p. 167; **TANZER**, *Bewertung in der Steuerbilanz*, en **RAUPACH**, (dir.), *Wert und Wertermittlung im Steuerrecht*, Köln, 1984, p. 76.

297 **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 21; **SCHILDBACH**, *op. cit.*, p. 1447.

298 En este sentido manifiestan numerosos autores, de los que se citan como ejemplos, **WASSERMEYER**, *op. cit.*, pp. 33-34; **SCHILDBACH**, *op. cit.*, p. 1447; **WAHL**, *Offene Fragen beim umgekehrten Massgeblichkeitsgrundsatz*, DStR, núm. 12, 1988, p. 375; **SCHÜTZ**, *op. cit.*, p. 60.

299 § 5.1 (2) *Einkommensteuergesetz*.

300 La expresión “derechos de opción” designa a las posibilidades de elegir entre distintos criterios contables otorgadas expresamente por una norma legal al contribuyente, si se trata de “derechos de opción” del Derecho fiscal, o al administrador de la empresa, si se trata de “derechos de opción” del Derecho mercantil. Estos “derechos de opción” no deben confundirse con la situación en la que la norma, fiscal o mercantil, establece criterios de contabilización que impliquen un margen de apreciación discrecional. En estos últimos estamos ante diversas posibilidades, que no resultan expresamente de la norma legal sino que constituyen más bien una situación de hecho. Por ejemplo, si la norma contable, fiscal o mercantil ordena que se valore un activo por su “justo valor”, no reconoce diversas posibilidades. Pero la determinación de lo que sea el “justo valor” de un activo o de un pasivo, es un proceso cognitivo que implica un margen de apreciación subjetiva, aunque este margen de apreciación también esté limitado por criterios jurídicos (sobre este punto *vid.*, por ejemplo, **SCHNEELOCH**, *Die Grundsätze...*, *cit.*, p. 51).

301 Para alguna doctrina también se contemplarían, al lado de los derechos de opción, los már-

blecido en la legislación fiscal un principio de *relevancia prejudicial formal*, dichos “derechos de opción” no pueden ejercerse de modo distinto en el balance mercantil y en el procedimiento de determinación del beneficio imponible³⁰². Por el contrario, cuando se entienda que en la normativa tributaria se encuentra únicamente un principio de *relevancia prejudicial material*, el contribuyente podrá realizar distintas opciones en su balance mercantil y en el cálculo de su renta imponible, ya que siempre estará aplicando las normas contables mercantiles.

En una interpretación literal de la citada disposición, la referencia a los “principios generales de una contabilidad ordenada” y la falta de una referencia al “balance mercantil”, como en las leyes del impuesto de los *länder* hanseáticos de Bremen y Hamburgo de 1874 pesaría decisivamente a favor de la segunda de las teorías mencionadas. Sin embargo, esta interpretación sólo resulta evidente cuando se base en la distinción conceptual entre los dos principios mencionados. Si consideramos que el legislador de 1934 no tenía esta distinción conceptual, pues en aquél momento no se había desarrollado todavía, la tesis mencionada resulta más problemática y se requieren otros elementos adicionales de interpretación.

c. La tesis tradicional: la vinculación de la base imponible al balance mercantil concreto

Un argumento importante a favor de la tesis de la *relevancia prejudicial formal*³⁰³, al menos en un período inicial, se fija en que la jurisprudencia de los tribunales tributarios tradicionalmente ha considerado el principio de conformidad expresado en el § 5.1 de la *Einkommensteuergesetz*, como una regla de conformidad no meramente material sino a la vez formal (*formelle Massgeblichkeit*)³⁰⁴, en el sentido de que el balance mercantil concreto resul-

genes de apreciación (**KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 22).

302 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 22; **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 320.

303 Es este el argumento utilizado por **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, pp. 21, para defender que existió una regla de *Massgeblichkeit* formal anteriormente a 1990; y **WASSEMAYER**, *op. cit.*, p. 33.

304 **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 33; **MEYER**, *op. cit.*, p. 156. El inicio de esta jurisprudencia se sitúa, según **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, pp. 21, en una sentencia del *Reichfinanzhof* de 1927 [RFH 15.2.1927 (I D 5/26) RFHE 20, p. 325]. En otra sentencia ya un poco posterior [RFH 28.4.1936 (I A 138/35) RStBl 1936, p. 757] el *Reichfinanzhof* declaró que “el principio de la dependencia del balance fiscal respecto al balance mercantil no significa únicamente que el contribuyente deba declarar el resultado del balance fiscal en conformidad con el resultado del balance mercantil. La dependencia debe ser entendida más bien en el sentido de que cada uno de los registros del balance mercantil no debe presentar ninguna divergencia con relación al correspondiente registro

taría “determinante”, es decir, preclusivo o prejudicial, para la determinación del beneficio gravable. Sin embargo Zitzlaff³⁰⁵, ya en 1938, al cuestionarse la razón de una tal orientación jurisprudencial, advertía que en la raíz de la construcción del *formelle Massgeblichkeitsprinzip*, “en contra de la literalidad del precepto legal”, había estado, por una parte, una falta de previsión de las dificultades prácticas que el principio iba a suscitar y, por otra parte, la idea errónea de que un balance fiscal elaborado en conformidad con los principios mercantiles resulta necesariamente igual al balance mercantil. La temprana adhesión de los tribunales a la tesis ortodoxa no sería, por tanto, un impedimento para un cambio en la jurisprudencia en una época posterior, si se probase que la primera se asentaba en un error.

Otro argumento de los utilizados más ampliamente por parte de los que han suscrito la primera tesis interpretativa, de la *relevancia prejudicial formal*, consistió en que ella deriva necesariamente de la *relevancia prejudicial material*. Sostiene este sector doctrinal³⁰⁶ que no cabe distinguir entre un principio de *relevancia prejudicial material* y un principio de *relevancia prejudicial formal*, ya que el primero supone necesariamente el segundo, es decir, la obligación de conformidad de la determinación del beneficio imponible con las *normas* mercantiles que regulan el balance, implica, necesariamente, una conformidad de la misma con el balance mercantil concreto. Sin embargo, los argumentos utilizados por los que defienden dicha teoría no inciden en el núcleo de la cuestión, esto es, existiendo en las normas jurídicas sobre el balance, unos supuestos en los que se admiten, como válidos, distintos criterios contables para el mismo hecho patrimonial, si pueden o no, tanto desde un punto de vista *de jure constituto* como *de lege ferenda*, utilizarse dichas posibilidades de modo distinto, a efectos mercantiles y a efectos fiscales. De hecho, estos autores, sin negar que, literalmente, en el § 5.1 se contenga un reenvío a un sector normativo distinto, es decir, que se opere una recepción de las normas de dicho sector en el Derecho fiscal, sostienen que esta remisión normativa supone una conformidad con el contenido concreto del balance mercantil. Pero este axioma es precisamente lo que queda sin demostrar³⁰⁷.

del balance fiscal, realizado en conformidad con la ley”.

305 ZITZLAFF, *op. cit.*, p. 560.

306 En este sentido, WEILBACH, *Das Gewicht der „materiellen,, Massgeblichkeit der Handelsbilanz*, DB, núm. 26 (1989), p. 1299.

307 Creemos que es este precisamente el error interpretativo o de planteamiento del que hablaba ZITZLAFF, *op. cit.*, p. 560. Algún autor dentro de esta corriente (por ejemplo, WEILBACH, *op. cit.*, p. 1299) ha defendido que la razón por la que una *Massgeblichkeit* material implicaría

Otro argumento que se utiliza entre los defensores de la tesis interpretativa tradicional, está relacionado con la “intención histórica del legislador”³⁰⁸. Se da por cierto que el legislador tuvo la intención de tomar como base al balance mercantil para la determinación del beneficio imponible, incluidas todas las valoraciones ahí efectuadas. El argumento resulta más convincente que el precedente, en su lógica intrínseca, aunque su punto de partida es también de dudosa solidez³⁰⁹, ya que, como hemos mencionado con anterioridad, el legislador alemán de 1934 tenía a su disposición diferentes fórmulas, ya utilizadas en las leyes anteriores de los Estados alemanes, mediante las cuales el legislador podría establecer, de forma expresa, un vínculo de conformidad con el balance mercantil concreto.

Un cuarto argumento invocado por algunos autores³¹⁰ a favor de la tesis de la consagración de un *formelle Massgeblichkeitsprinzip* en la frase primera del § 5.1, se centra en el hecho de que algunas disposiciones de la legislación tributaria, dejan trasparecer una concepción del balance fiscal como un *balance adaptado*. Pero, como se podrá ver por la descripción de los distintos ordenamientos que se incluyen a continuación, y como mejor se explicará en el próximo capítulo, el mecanismo de una adaptación del balance fiscal puede tener distintos motivos y enmarcarse en distintos cuadros de relación entre la base imponible y la contabilidad mercantil. En el derecho alemán, una adaptación del balance mercantil para convertir el beneficio mercantil en la renta imponible, resultaría siempre necesaria, con o sin *relevancia prejudicial formal*, por unas razones de mera técnica tributaria, que no tienen nada que ver con la utilización discrecional de los “derechos de opción” o de criterios de valoración discrecionales³¹¹.

siempre a una *Massgeblichkeit* formal se sitúa en un plano fáctico, lo que sin embargo los mismos autores ni siquiera lo intentan demostrar.

308 **SCHREIBER**, *op. cit.*, p. 40 considera que “el principio de la ‘*Massgeblichkeit*’ es un instituto jurídico creado históricamente”; este es igualmente el argumento principal utilizado por **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 22, para afirmar la existencia de una *formelle Massgeblichkeit* en el período anterior a 1990. La autora considera que la frase segunda añadida en 1990 al § 5.1 consagra una regla de conexión formal invertida (*umgekehrte Massgeblichkeitsprinzip*), pero este supone lógicamente la existencia de un principio de conexión formal (*formelle Massgeblichkeit*).

309 En un sentido próximo *vid.* **SCHILDBACH**, *op. cit.*, p. 1447.

310 **SCHREIBER**, *op. cit.*, p. 40.

311 Nos referimos a aquellos ajustes extracontables que se destinan a eliminar de la base imponible elementos del balance mercantil que por su naturaleza no pueden influir al impuesto, como

d. La denegación por el Bundesfinanzhof de una base legal para el principio de relevancia prejudicial formal.

Fue especialmente a partir de los finales de los años 70 del siglo pasado cuando el planteamiento doctrinal tradicional entró en crisis³¹². Para comprender esta evolución, hace falta hacer referencia a otra importante disposición de la legislación alemana de esta época³¹³, en que se establecía que “deben ser observadas las disposiciones (de la normativa fiscal) sobre salidas y entradas de capital, sobre la legitimidad de actualizaciones del balance, sobre gastos, sobre valoración y sobre amortizaciones”. Sobre el significado de dicha disposición, no cabía duda como no cabe para la doctrina actual³¹⁴ - que se trataba de una excepción a la remisión normativa operada en el § 5.1, a los principios generales del Derecho mercantil relativos a una contabilidad ordenada, teniendo por efecto que, cuando fuese aplicable una de las mencionadas disposiciones legales, ésta se aplicaría de forma prioritaria sobre aquellos principios³¹⁵. Siendo cierto que las disposiciones fiscales especiales sobre valoración no siempre generan una divergencia con los principios generales del Derecho mercantil, en los supuestos en los que dichas disposiciones fiscales tuvieran el carácter de minoraciones fiscales, sí que se producían inevitablemente divergencias manifiestas y de gran relevancia práctica, ya que la norma que introduce una minoración en la base imponible, con el carácter de un beneficio fiscal³¹⁶, representa siempre un desvío con relación a los principios genera-

son, por ejemplo, los componentes que se refieren al patrimonio privado del comerciante. Reencontramos aquí la concepción del beneficio imponible del derecho francés, como un beneficio técnico, es decir que se aparta del beneficio neto por razones de técnica tributaria. Sobre este tipos de ajustes extracontables, **WILHELM**, *Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, Fragen und Antworten zu einem wichtigen Prüfungsthema*, en *Steuer&Studium*, núm. 2, 1995, pp. 75-78.

312 **WASSERMEYER**, *op. cit.*, pp. 30-31 señala que la tesis de la interpretación restrictiva (de la simple remisión material) recibió sus principales contribuciones con los trabajos de **TANZER** (1984, *cit.*), **STOLLENWERK** (1987, *cit.*), **WAHL** (1988) y **SCHILDBACH** (1989, *cit.*).

313 § 5.1 *Einkommensteuergesetz*.

314 **SCHULZE-OSTERLOH**, *Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ihre Umkehrung und das Bilanzrichtlinien-Gesetz*, F-R, núm. 21, 1986, p. 545; **MERKERT/KOTHS**, *Verfassungsrechtlich gebotene Entkoppelung von Handels- und Steuerbilanz*, B-B, núm. 27, 1985, p. 508.

315 **SCHREIBER**, § 5 *ESiG*, en **BLÜMICH**, *ESiG, KStG, GewSiG Kommentar*, Franz Vahlen, Munich, 2003, p. 41.

316 Caben en esta categoría de normas, como ejemplos más usuales que podemos encontrar

les de contabilidad, y concretamente con relación al principio de veracidad de las cuentas. Para aquella corriente interpretativa según la cual se contenía, en el § 5.1, una obligación de conformidad entre la determinación de la renta imponible y el balance mercantil concreto (*relevancia prejudicial formal*) - corriente que, recordamos, fue la dominante en la práctica, tanto de la Administración fiscal como de los tribunales tributarios- la mencionada excepción del artículo 6 planteaba el problema de saber si, también en el balance mercantil, habría que aplicar las mencionadas normas fiscales, en detrimento de los principios mercantiles, dado que en la legislación no se contenía una norma que exceptuase dichos supuestos, de la regla de *relevancia prejudicial formal*³¹⁷.

Hemos mencionado ya que la jurisprudencia de los tribunales tributarios ha considerado tradicionalmente el principio de conformidad expresado en el § 5.1 de la *Einkommens-teuergesetz* alemana como una regla de conexión no meramente material sino también formal (*formelle Massgeblichkeit*)³¹⁸, en el sentido de que el balance mercantil concreto resulta “determinante”, es decir, prejudicial, para la determinación del beneficio gravable. En coherencia con este entendimiento de la legislación, los tribunales tradicionalmente también han considerado obligatoria la aplicación de las normas fiscales en la formación del balance mercantil, cuando el sujeto pasivo quisiese beneficiarse de la aplicación de disposiciones que le facultasen realizar minoraciones fiscales. La jurisprudencia tradicional, por lo tanto, se posicionó en el sentido de un *Massgeblichkeitsprinzip* ilimitado, con la consecuencia de una aplicación, al

en prácticamente todos los ordenamientos estudiados, los regímenes de amortización acelerada y el diferimiento de la sujeción a gravamen de las plusvalías reinvertidas. Sobre el carácter de beneficio fiscal del régimen de amortización acelerada, por todos, **FERREIRO/SARTORIO**, *Curso de Derecho Financiero español*, Vol. III, 23ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2003, p. 129.

317 Vemos así que, al contrario de lo que se produjo en Reino Unido, en que, como hemos visto, la preocupación práctica residió en saber si el contribuyente podría ejercer, a efectos fiscales, dentro de los principios de la contabilidad mercantil, unas opciones distintas de aquéllas adoptadas a efectos mercantiles, en el caso alemán, la cuestión práctica que desde los comienzos estuvo en la base de las preocupaciones sobre el tema, fue la interferencia de las normas fiscales, contrarias a los principios generales mercantiles, sobre los estados financieros adoptados a efectos privatistas.

318 Supra nota 288.

balance mercantil, de las normas fiscales de valoración de carácter subvencional, en colisión con los principios del Derecho mercantil (*umgekehrte Massgeblichkeit*)³¹⁹.

Pero en 1985, en una sentencia que se hizo célebre dentro del ámbito de esta problemática³²⁰, el *Bundesfinanzhof* lanzó de una forma indirecta la incertidumbre sobre el alcance de la regla de la *relevancia prejudicial formal*³²¹, al reconocer la posibilidad de una valoración a efectos mercantiles sin reflejo sobre la determinación del beneficio imponible. En el caso, la sociedad sujeto pasivo, que había utilizado un beneficio fiscal en virtud del cual se obligaba a inscribir a determinados activos en el balance, por un valor minorado - y cumpliera, en el año fiscal respectivo, la regla de *relevancia prejudicial formal*, reflejando la disminución de valor de los bienes en el balance mercantil - había acudido, algunos años más tarde, a un procedimiento de revalorización, permitido por la legislación mercantil, para reponer, en su balance mercantil, los valores reales de los activos afectados. Esta revalorización, el contribuyente no la consideró en su declaración del impuesto sobre la renta, calculando su beneficio imponible con base en los valores anteriores a la revalorización. El contribuyente desatendió, pues, de esta forma, la regla de la *relevancia prejudicial formal* en el año de la revalorización, al reconocer un valor activo en su balance mercantil que no fue manifestado para efectos tributarios. La Administración procedió a una corrección del beneficio imponible, incorporando la diferencia mencionada, pero el tribunal estimó legítimo el procedimiento aplicado por el contribuyente. El tribunal justificó su decisión, declarando que la legislación fiscal *no contenía una prescripción*

319 La exigencia de una *relevancia prejudicial formal invertida* empezó produciéndose en la práctica de la administración fiscal, sin ninguna base legal expresa, principalmente en el campo de los beneficios fiscales (**KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 30). Refiérase que el Derecho mercantil alemán permitía que las normas generales previstas en el Código de Comercio fuesen inaplicadas y los hechos valorados según los criterios de la ley tributaria cuando, según la norma tributaria, ese procedimiento en el balance mercantil fuese condición para que el contribuyente pudiera utilizar un trato fiscal más favorable (artículos 247.3, 254, 273 y 280 del HGB).

320 BFH 24.4.1985 (I R 65/80), BStBl 1986 II, p. 324, en **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 33.

321 Somos corroborados por la doctrina alemana al considerar que en la mencionada sentencia, el Tribunal Federal Financiero puso en cuestión, más que negó de modo conclusivo, el principio de la *Massgeblichkeit* formal. En este sentido, por ejemplo, **DZIADKOWSKI**, *Die Steuergesetzliche „Verankerung“ der „umgekehrten, Massgeblichkeit im Rahmen der Bilanzrechtsreform*, B-B, núm. 6 (1986), p. 331; y **SARRAZIN**, *Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und ihre Umkehrung bei steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten*, DB, Vol. 40, núm. 32 (1987), p. 1597; **SCHILDBACH**, *op. cit.*, p. 1447.

de conformidad del trato contable, entre el balance mercantil concreto y la determinación del beneficio gravable, aunque establecían, como condición para la utilización del beneficio fiscal, una obligación de no distribución de los beneficios afectados, mediante la constitución de una reserva³²².

e. La reacción legislativa a la sentencia del Bundesfinanzhof de 1986.

A pesar de que la doctrina no ha mostrado un consenso sobre la interpretación del sentido y de los efectos de la postura entonces expresada por el tribunal financiero federal³²³, la mencionada sentencia tuvo un impacto apreciable en la evolución legislativa, provocando por parte del legislador un esfuerzo de perfeccionamiento del mandato legal relativo a la conformidad entre beneficio imponible y balance mercantil³²⁴. De hecho, como consecuencia de la mentada sentencia, se produjo, en 1986, la introducción en la legislación fiscal de una disposición³²⁵ en la que se establecía expresamente una obligación de *relevancia prejudicial formal* para determinados supuestos de minoraciones fiscales³²⁶.

Pero la nueva disposición originó nuevos problemas en la interpretación de la normativa legal alemana³²⁷. Una parte de la doctrina vio en esta disposición la consagración legal

322 Sobre la sentencia citada *vid.*, por ejemplo, **DZIADKOWSKI**, *Die Steuergesetzliche...*, *cit.*, p. 330; y **SARRAZIN**, *Die Massgeblichkeit*, *cit.*, p. 1598.

323 **LAUSE/SIEVERS**, *op. cit.*, p. 26.

324 **THIEL**, *Zur formellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz – Ein Vorschlag de lege ferende*, DB, Vol. 42, Núm. 11, 1989, p. 537.

325 § 6.3 de la *Einkommensteuergesetz*: “Constituye una condición para la aplicación de las amortizaciones aceleradas, amortizaciones excepcionales, amortizaciones según el inciso 2, de las deducciones según el § 6 b, Párrafo 1 o Párrafo 3 inciso 2, relativos a elementos del patrimonio inmovilizado, y de la inscripción de los elementos del activo circulante, según lo establecido en el § 51, Frase 1, inciso 2, letras m) o z), que los elementos patrimoniales sean inscritos en el balance anual mercantil según los valores reducidos que les hayan sido atribuidos en aplicación de las mentadas normas. Cuando, en un año económico posterior, en el balance mercantil, se anule la valoración atribuida a un elemento patrimonial según el inciso 1, a través de una revalorización, el valor contable del bien (*Buchwert*) será aumentado por el valor de la revalorización. Cuando se trate de elementos del activo inmovilizado, en estos supuestos no se aplicará el § 1, Frase 1, inciso 4” (trad. de la autora).

326 Los regulados en el Párrafo 6 de la *Einkommensteuergesetz*.

327 Para una visión general sobre el punto, *vid.*, por ejemplo, **THIEL**, *Zur formellen...*, *cit.*, p. 537;

del principio de *relevancia prejudicial formal*³²⁸, y a la vez de una regla de inversión del mismo principio. Pero el hecho de que la disposición se refería en especial a los beneficios fiscales regulados en dicha disposición ocasionó que otros la consideraran como una norma especial y, por consiguiente, no aplicable a otros casos no expresamente previstos³²⁹, es decir a la generalidad de los supuestos. En resumen, los problemas creados por la nueva disposición superaron a los problemas primitivos³³⁰.

f. El cambio legislativo de 1990 – el problema de las normas fiscales valorativas especiales.

Ello explica por qué, en 1990, el legislador realizó un nuevo intento para clarificar el marco legal sobre el tema, introduciendo para ello una segunda frase en el § 5.1 de la *Einkommensteuergesetz*, en la que estipula que “los derechos de opción previstos en las normas fiscales deben ejercerse, en la determinación del beneficio imponible, en conformidad con el balance mercantil anual”. La doctrina en general consideró que la nueva disposición ponía fin a las dudas sobre la existencia de un principio de *relevancia prejudicial formal* en el derecho alemán³³¹. Sin embargo, los problemas de interpretación de las normas fiscales referentes a la relación entre base imponible y balance mercantil no han terminado con la mencionada modificación legislativa. Los problemas de interpretación que se mantuvieron se articulaban primordialmente con las normas valorativas especiales de la normativa tributaria. El Párrafo 5 de la *Einkommensteuergesetz*, a la vez que predicaba (en su número uno) la obligatoriedad de determinar el beneficio imponible en conformidad con el balance mercantil concreto, esta-

o SCHNEELOCH, *op. cit.*, pp. 52 *et seq.* LAUSE/SIEVERS, *op. cit.*, pp. 24-25.

328 DZIADKOWSKI, *Die Steuergesetzliche...*, *cit.*, p. 332; SCHULZE-OSTERLOH, *Die Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 545; STOLLENWERK, *op. cit.*, p. 1053.

329 SCHNEELOCH, *op. cit.*, p. 52; SCHULZE-OSTERLOH, *Die Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 554. Sobre el punto *vid.* también KÜTING/HAEGER, *Die Auswirkungen des Steuerreformgesetzes 1990 auf die handelsbilanzielle Rechnungslegung*, B-B núm. 9 (1988), p. 592; KNOBBE-KEUK, *op. cit.* p. 30; DZIADKOWSKI, *Wider die Aushöhlung der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung durch Kodifizierung einer totalen Umkehrmassgeblichkeit*, DB núm. 9, 1989, p. 438; SCHULZE-OSTERLOH, *Die Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 545; STOLLENWERK, *op. cit.*, p. 1053.

330 Sobre el punto *vid.* DZIADKOWSKI, *Die Steuergesetzliche...*, *cit.*, p. 332; SCHULZE-OSTERLOH, *Die Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 546.

331 Entre otros, STOBBE, *op. cit.*, p. 64; KNOBBE-KEUK, *op. cit.* p. 28; SCHNEELOCH, *op. cit.*, p. 51; SCHREIBER, *op. cit.*, p. 38; TIPKE/LANG, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 651; WASSERMEYER, *op. cit.*, p. 42.

blecía (en el número seis) una “*reserva*” con relación a las normas especiales contenidas en la legislación fiscal, referentes a la valoración de elementos patrimoniales³³².

332 Era la siguiente la redacción del artículo 5 de la Einkommensteuergesetz alemana desde 1990 hasta 2008:

§ 5 EstG (Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden)

(1) Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben.

(1a) Die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten sind auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.

(2) Für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist ein Aktivposten nur anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

(2a) Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

(3) Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte dürfen erst gebildet werden, wenn

1. der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat oder
2. mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist.

Eine nach Satz 1 Nr. 2 gebildete Rückstellung ist spätestens in der Bilanz des Dritten auf ihre erstmalige Bildung folgenden Wirtschaftsjahres Gewinn erhöhend aufzulösen, wenn Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums dürfen nur gebildet werden, wenn das Dienstverhältnis mindestens zehn Jahre bestanden hat, das Dienstjubiläum das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraussetzt, die Zusage schriftlich erteilt ist und soweit der Zuwendungsberechtigte seine Anwartschaft nach dem 31. Dezember 1992 erwirbt.

Esta “*reserva*”³³³ suponía que en los supuestos comprendidos en las normas fiscales especiales de valoración mencionadas³³⁴, estas disposiciones eran de obligado cumplimiento y tenían primacía sobre las normas correspondientes del Derecho mercantil, debiendo aplicarse, por consiguiente, en detrimento de las normas mercantiles respectivas³³⁵. Por otro lado, la disposición que definía el principio de *relevancia prejudicial formal* [§ 5.1 (2) de la *Einkommensteuergesetz*] no contenía ninguna distinción o restricción acerca de su ámbito de

(4a) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nicht gebildet werden. Das gilt nicht für Ergebnisse nach Absatz 1a. (2) (3)

(4b) Rückstellungen für Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts zu aktivieren sind, dürfen nicht gebildet werden. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebauter oder abgebauter radioaktiver Anlagenteile dürfen nicht gebildet werden, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bearbeitung oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind und keine radioaktiven Abfälle darstellen.

(5) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind nur anzusetzen

1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen;
2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Auf der Aktivseite sind ferner anzusetzen

1. als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchssteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen,
2. als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen.

(6) Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen.

333 “*Vorbehalt*” significa la norma que excepciona un determinando conjunto de supuestos de hecho del ámbito de aplicación de una regulación (KARPEN, *Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik*, Walter de Gruyter, Berlin, 1970, p. 46).

334 Estas normas son fundamentalmente las que se contienen en los §§ 6 y 7 de la *Einkommensteuergesetz*.

335 SCHNEELOCH, *op. cit.*, p. 51.

aplicación y, por lo tanto, no autorizaba a que las señaladas valoraciones, realizadas al amparo de las normas excepcionales o especiales, se exceptuasen del ámbito de la regla de *relevancia prejudicial formal*.

Los problemas de interpretación del precepto introducido en 1990 residían en saber si las dos normas [el § 5.1 (2) y el artículo 5.6] poseían campos de aplicación totalmente separados o si en algunos supuestos se producía una yuxtaposición de ambos. Si se consideraba el principio de *relevancia prejudicial formal* [§ 5.1 (2)], extensible al campo de aplicación de las normas fiscales especiales de valoración (artículo 5.6), esto conllevaría necesariamente la obligación de elaborar el balance mercantil en conformidad con las normas fiscales valorativas especiales, incluso cuando dichas normas fiscales especiales fuesen contrarias al Derecho mercantil³³⁶, implicando una deformación del balance mercantil³³⁷, que la doctrina alemana designó como la inversión de la regla de la *relevancia prejudicial formal* (*umgekehrte Massgeblichkeit*).

El problema se complicaba con la separación entre, de una banda, las normas de valoración especiales del Derecho tributario que establecían beneficios fiscales y, de otra banda, las normas que no tenían este carácter. Una parte de la doctrina³³⁸ consideró que el principio de *relevancia prejudicial formal* [§ 5.1 (2)] no podía aplicarse a los “derechos de opción fiscales” que tuviesen la naturaleza de beneficios fiscales, mientras para otro sector doctrinal³³⁹ también en estos supuestos había que aplicar el principio de *relevancia prejudicial formal*. La primera de las tesis recibió la designación de teoría de la “*relevancia prejudicial limitada*” (*eingeschränkte Massgeblichkeit*), en atención a que, del dicho principio de conformidad, quedarían excluidas

336 SCHILDBACH, *op. cit.*, p. 1452.

337 THIEL/LÜDTKE-HANDJERY, *Bilanzrecht*, 5ª ed., C. F. Müller, Heidelberg, 2005, p. 119; WEBER-GRELLET, *op. cit.*, p. 36; KNOBBE-KEUK, *op. cit.*, p. 33.

338 A esta corriente pertenecen, entre otros, DZIADKOWSKI, *Wider...*, *cit.*, p. 438; MERKERT/ KOTHS, *Verfassungsrechtlich...*, *cit.*, p.1766; SCHMITZ, *Massgeblichkeitsprinzip und Steuervergünstigungen*, DB, núm. 1, 1986, p. 14.

339 En este sentido, SARRAZIN, *Die Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 1597; SCHREIBER, *op. cit.*, p. 38; SÖFFING, *Offene...*, *cit.*, p. 242; WOERNER, *Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bei Inanspruchnahme subventioneller Steuervergünstigungen*, BB, núm. 34, 1976, p. 1569; MATHIAK, *op. cit.*, p. 13.

las divergencias de trato contable resultantes de la utilización de beneficios fiscales, mientras la segunda tesis se conoce como “conformidad ilimitada” (*uneingeschränkte Massgeblichkeit*)³⁴⁰.

Según una tercera tesis interpretativa, todavía enmarcada en el intento de delimitar, en el plano positivo, el alcance del principio de *Massgeblichkeit* consagrado en el § 5.1 (2), algunos estudiosos³⁴¹ han sostenido que sólo tenía aplicación una *relevancia prejudicial formal* cuando existiesen “derechos de opción” coincidentes en el Derecho mercantil y en el Derecho fiscal. La justificación para dicha interpretación se fundaba en que, existiendo determinadas opciones fiscales colisionantes con el Derecho mercantil, al considerárselas afectadas por el § 5.1 (2) (regla de *relevancia prejudicial formal*), ello implicaría que las mismas opciones nunca se podrían utilizar en el ámbito fiscal y resultarían, por tanto, “obsoletas”³⁴², al amparo de aquella disposición.

Para una cuarta corriente interpretativa³⁴³, en la aplicación del principio de *relevancia prejudicial formal* había que distinguir las decisiones referentes a la *calificación* de los hechos – concretamente, como componentes pasivos o activos del balance – y las decisiones de *valoración*. Sostenía esta corriente que, en virtud del principio de conformidad, el sujeto pasivo no podría considerar como un pasivo, en la determinación del beneficio imponible, lo que había calificado como un activo en el balance mercantil (aunque lo contrario si era posible³⁴⁴);

340 LAUSE/SIEVERS, *op. cit.*, p. 25.

341 KNOBBE-KEUK, *op. cit.*, p.33; SÖFFING, *Offene...*, *cit.*, p. 300; BULLINGER, *op. cit.*, p. 2397; FÖRSCHLE, *Bedeutung der umgekehrten Massgeblichkeit für die Bilanzierung von Pensionverpflichtungen und Zuwendungen an Unterstützungskassen*, DStR, núm. 44, (1991), pp. 291 y 849; STOBBE, *Eingeschränkte Massgeblichkeit bei den Herstellungskosten*, F-R, núm. 4 (1994), p. 106. Parece también incluirse en esta corriente MANN, *Bilanzsteuerrechtliche Probleme nach dem Inkrafttreten des Bilanzrichtlinien-Gesetzes*, DB, núm. 43, 1986, p. 2199.

342 Manifiesta en este sentido, por ejemplo, KNOBBE-KEUK, *op. cit.*, p. 33.

343 Por ejemplo, SCHULZE-OSTERLOH, *Die Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 550 *et seq.*, y SAUER, *Konsequenzen aus der umgekehrten Massgeblichkeit nach § 6 Abs. 3 EStG für die Bilanzierungspraxis*, DB, Vol. 40, núm. 47 (1987), p. 2369; WOERNER, *op. cit.*, p. 570.

344 La distinción tiene su raíz en una sentencia del *Bundesfinanzhof* de 1969 [BFH 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl II 1969, p. 291)] en la que el tribunal estimó que no tenía aplicación en la determinación de la renta imponible una norma del Derecho mercantil que daba al redactor del balance la posibilidad de decidir entre considerar un cierto tipo de gasto como activo o como pasivo. Sobre esta sentencia *vid.* por ejemplo, PEZZER, *op. cit.*, p. 18.

del mismo modo, no podría considerar ningún tipo de gasto para la determinación de la base imponible que no hubiese incluido también en el balance mercantil. Pero el principio de conformidad no afectaría a las decisiones de valoración³⁴⁵, para las cuales el artículo 5.6 establecía una “reserva”. Así, cuando la norma fiscal admitía, para los hechos económicos correspondientes, una valoración divergente de las que resultaban permitidas según la legislación mercantil, había que admitir una diferencia de trato en los dos campos³⁴⁶.

Vemos así que la modificación legislativa de 1990³⁴⁷, si bien eliminó las dudas sobre la consagración legal del principio de *relevancia prejudicial formal*³⁴⁸ – es decir, sobre su existencia aunque no sobre su extensión – no logró eliminar la incertidumbre sobre la existencia o no de una relevancia prejudicial invertida (*umgekehrte Massgeblichkeit*) en el derecho alemán positivo³⁴⁹. A pesar de que una amplia mayoría de los estudiosos afirmaron que, mediante la

345 Esta teoría interpretativa se respalda en la literalidad del § 5.1, en el que se establece una reserva a la remisión normativa del § 5.1 a los “principios generales del Derecho mercantil relativos a una contabilidad ordenada”, con relación a las normas especiales que establezcan criterios especiales de valoración.

346 Esta fue la postura defendida, para el período entre 1987 y 1990, por **SCHULZE-OSTERLOH**, *Die Massgeblichkeit...*, cit., p. 550 *et seq.*, quien defendió que entonces, no sólo la regla de la *relevancia prejudicial formal* establecida en el § 6.3 valía únicamente para los casos expresamente ahí previstos, sino que para la generalidad de las reglas de valoración especiales, contenidas en el § 6, no se aplicaría el principio de relevancia prejudicial concreta.

347 La alteración legislativa de 1990 fue la que añadió el inciso 2 al § 5.1 (modificado en 2009) que estipulaba: “los derechos de opción previstos en las normas fiscales deben ejercerse, en la determinación del beneficio imponible, en conformidad con el balance mercantil anual”.

348 **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 2.

349 Recuérdese que la cuestión de la existencia de una *relevancia prejudicial formal invertida* en el derecho alemán ha tenido tres grandes marcos legislativos. Hasta la reforma de 1990, mencionada con anterioridad, de la que resultó la introducción de una frase segunda en el § 5.1 de la *Einkommensteuergesetz* (cuyo texto pasó a tener el siguiente tenor: “Los derechos de opción previstos en las normas fiscales deben ejercerse, en la determinación del beneficio imponible, en conformidad con el balance mercantil anual”), la cuestión de la existencia o inexistencia de una regla de conformidad invertida estaba estrechamente vinculada a la tesis adoptada sobre la propia existencia de un principio de *relevancia prejudicial formal*. Algunos de aquellos que han defendido que en el § 5.1, en la redacción anterior a 1990, se consagraba un principio de *relevancia prejudicial formal* (v.g. **SCHREIBER**, § 5 *ESG*, en BLÜMICH, *EstG*, KStG, GewStG Kommentar, Franz Vahlen, Múnich, 2003, p. 38) han sostenido que la conformidad invertida era una consecuencia

frase segunda añadida al § 5.1, el legislador consagró expresamente dicha regla³⁵⁰, un análisis más atento de las diversas tesis interpretativas deja advertir que siguió existiendo sobre el te-

necesaria del mismo principio, tal como éste resultaba del tenor del § 5.1 y del artículo 5.6 (en este sentido, *v.g.*, **SCHREIBER**, *op. cit.*, p. 39; y **SÖFFING**, *Offene Fragen beim umgekehrten Massgeblichkeitsgrundsatz (Teil I)*, DB, Vol. 41, núm. 5, 1988, p. 244). Así, para estos autores, el legislador fiscal, al consagrar una regla de conformidad con el Derecho mercantil, estableció automáticamente una obligación de conformidad con el balance mercantil efectivamente presentado y, al mismo tiempo, en los supuestos en los que la legislación establece normas propias de calificación y valoración, una regla de conformidad del balance mercantil con dichas normas fiscales (manifestaba en un sentido divergente **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 22. Ya **DÖLLERER**, *Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr*, B-B, núm. 31 (1971), p. 1333, se demarca de ambas posturas señaladas, al sostener que en el art. 5.1 se consagra una regla de *Massgeblichkeit* formal, pero sin que ello implique la inversión de la regla en caso de aplicación de normas fiscales que establezcan beneficios fiscales). Cuando por el contrario, se sostuviese la tesis de la no existencia de un principio de *relevancia prejudicial formal* en el derecho positivo alemán anterior a 1990, ello implicaba automáticamente negar la existencia de una regla de conformidad invertida, ya que ésta supone necesariamente el mencionado principio (**CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 320). Hemos visto que, tanto en la práctica de la administración tributaria como en la jurisprudencia de los tribunales especializados, y concretamente del Tribunal tributario Superior, con la excepción ya señalada de la sentencia del *Bundesfinanzhof* del 1985, siempre se tomó por cierta la existencia de un principio positivo de *relevancia prejudicial formal*, y también, por consiguiente, de una *umgekehrte Massgeblichkeit* (**DZIADKOWSKI**, *op. cit.*, p. 331; **MERKERT/ KOTHS**, *Das Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 510) considerado por el mismo sector doctrinal como una consecuencia lógica del primero.

350 Se pueden citar meramente a título de ejemplo, **HERZIG**, *Diagonale Massgeblichkeit bei Umwandlungsvorgängen*, FR, Vol. 79, núm. 4, 1997, p. 127; **SCHREIBER**, § 5 *EStG*, en **BLÜMICH**, *EStG, KStG, GewStG Kommentar*, Franz Vahlen, Munich, 2003, p. 39; y **LAUSE/SIEVERS**, *op. cit.*, p. 27; **BULLINGER**, *Der Einfluss der umgekehrten Massgeblichkeit auf die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen*, DB, núm. 47, (1991), p. 2397.

ma una profunda disensión en el seno de la doctrina alemana³⁵¹, no solamente en el plano de los principios positivos que enmarcan el problema, sino también en su conceptualización³⁵².

351 Así, por ejemplo, según **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 323, el § 5 de la *Einkommensteuergesetz*, en sus párrafos 1 y 6, no determina una adopción del resultado contable tal y como resulta del balance mercantil, sino que supone un proceso de “modificación” del mismo balance, mediante la aplicación de las normas contables o de los principios propios del Derecho fiscal, siempre que impliquen una divergencia con alguno de los criterios mercantiles. Una vez que la ley no aclara la forma en que el resultado así modificado debe ser presentado al fisco, sigue defendiendo el mismo autor, el contribuyente podrá simplemente presentar el balance mercantil, acompañado de los restantes documentos legalmente exigidos, “dando a conocer las adaptaciones determinadas por la aplicación de las normas fiscales” que importen una divergencia con los criterios mercantiles. Pero el distinguido profesor admite aún una segunda posibilidad, para solucionar el problema de la “adaptación” del balance mercantil, que consiste en que el contribuyente presente al fisco, *un balance de fin de ejercicio, específicamente elaborado en conformidad con las normas fiscales* (balance fiscal). La decisión entre las dos posibilidades se deja en manos del contribuyente y “dependerá principalmente de la amplitud de las adaptaciones que quepan en el caso concreto”. Lo que resulta más importante subrayar en nuestra opinión acerca de la postura de este autor, es que esta tesis interpretativa supone lógicamente una negación de la posibilidad de un *umgekehrte Massgeblichkeit* como regla general, aunque dicho principio pueda subsistir para los supuestos en los que está expresamente previsto. De hecho, una “adaptación” del balance mercantil, en conformidad con las normas especiales del Derecho tributario, supone un balance mercantil que haya sido elaborado sin la observancia de dichas normas fiscales, o su aplicación *a posteriori* resultaría innecesaria.

352 Una sentencia del Tribunal Constitucional del año 2009, mientras tanto, dio una contribución para aclarar el problema, al considerar que las normas del Impuesto sobre la Renta que se apartan del Derecho mercantil forman supuestos de restricción del principio de adecuación del derecho fiscal a la contabilidad, dejando implícito que las mismas normas fiscales no tienen la función de aplicarse también en el plan mercantil. Sobre la mentada sentencia ver **GARCÍA FRÍAS/SANZ CLAVIJO**, *Jurisprudencia Constitucional Financiera*, Revista española de derecho financiero, ISSN 0210-8453, N° 149, 2011, págs. 195-216.

g. El cambio legislativo de 2009.

Todas las divergencias interpretativas señaladas han conducido a la eliminación en la Ley del impuesto alemana de la tan discutida frase segunda del § 5.1. La actual redacción del artículo tiene el siguiente tenor³⁵³:

1) Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen.

La intención del legislador al eliminar la frase segunda del artículo 5.1 fue, según la exposición de motivos de la ley, eliminar la inversión de la regla de relevancia prejudicial formal. No pretendió, por lo tanto, eliminar la propia regla de relevancia prejudicial formal. Sin embargo, la situación legislativa volvió al punto en el que se encontraba en 1989, y no se preconiza una aplicación pacífica del precepto.

4.2. La relevancia prejudicial material.

4.2.1. El ámbito de la remisión: el controvertido significado del término “principios generales del Derecho mercantil relativos a una contabilidad ordenada”.

Menos discutida que el problema de la delimitación de la *relevancia prejudicial formal*, pero a pesar de ello no ignorada en la doctrina alemana³⁵⁴, ha sido la cuestión del principio de

353 El cambio legislativo se realizó mediante la Ley del 25.05.2009, publicada en el *Bundesgesetzblatt*, I, p. 1102.

354 Sobre el tema véase **HENNRICH**S, *Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für*

relevancia prejudicial material o “*materielle Massgeblichkeit*”. La doctrina y la jurisprudencia aceptan unánimemente tratarse de un principio general y la cuestión de sus límites no ha recibido un interés relevante por parte de los estudiosos alemanes, en comparación con la situación que se produjo, por ejemplo, en Italia o en Reino Unido. Sin embargo, creemos que hay razones suficientes que justifiquen el planteamiento de la cuestión y, desde la perspectiva de un estudio comparado como el presente, resulta provechoso analizar algunos de los aspectos que la doctrina alemana ha aportado respecto del principio de conformidad material en el derecho alemán.

Desde luego hay que preguntar qué debe considerarse incluido en la remisión del § 5.1 (1) cuando refiere “(...) un estado patrimonial formado según *los principios generales del Derecho mercantil relativos a una contabilidad ordenada*”³⁵⁵. Un segundo aspecto del mismo problema – esto es, si se puede considerar lícito, aunque solamente por razones de claridad expositiva, separar así aspectos tan íntimamente ligados entre sí – se prende con la exclusión, en ciertos supuestos, tanto de los principios generales como de las disposiciones expresas del Derecho mercantil, para dar lugar a la aplicación de las normas de Derecho fiscal. En estos supuestos, cuando existan, estaremos delante de una situación de no aplicación de la remisión normativa efectuada por el § 5.1 (1) y, consecuentemente, en esos casos se produce una delimitación negativa del ámbito de actuación del principio de *relevancia prejudicial material*.

Respecto del primer aspecto, que podemos denominar como la delimitación positiva del ámbito de la remisión material, la expresión “*principios generales del Derecho mercantil*

die Steuerbilanz?, en EBLING, I., *Besteuerung von Einkommen*, Otto Schmidt, Múnich, 2001, pp. 302 *et seq.*; SCHÜTZ, *op. cit.*, pp. 35 *et seq.*; HÜFFER, § 238, en CANARIS/SCHILLING/ULMER, *Handelsgesetzbuch*, Walter de Gruyter, Berlín/Nueva York, 2002, pp. 174 *et seq.*; 457; WEBER-GRELLET, § 5..., *cit.*, pp. 312 *et seq.*

355 Sobre la remisión normativa que se contiene en el § 5.1 (1) de la *Einkommensteuergesetz* alemana, HENNRICH, *op. cit.*, p. 303, advierte que “desde luego, el principio aparentemente inocente del § 5.1 inciso 1 es ambiguo”, pues “según una opinión muy extendida la remisión normativa comprende tanto las prescripciones escritas como las no escritas que rigen el balance mercantil, por lo menos otras dos interpretaciones distintas son también propuestas. De ello resulta que incluso los principios generales mercantiles de la contabilidad que se utilizan en la práctica, con su incertidumbre, son considerados”.

relativos a una contabilidad ordenada” es objeto de, al menos³⁵⁶ dos concepciones bastante distintas. Para la primera³⁵⁷, que podría designarse amplia, la expresión significa “todas las normas contables relativas a la formación del balance, tanto las codificadas en las leyes mercantiles, como las no escritas, desde que generalmente aplicables a todas clases de comerciantes³⁵⁸; para la segunda, que denominaremos estricta, las disposiciones del Derecho mercantil, tanto si están codificadas en el *Handelsgesetzbuch*, tanto si se encuentran en otras leyes mercantiles, sólo resultan aplicables por fuerza del principio de la *Massgeblichkeit* material cuando realmente correspondan a un concepto abstracto de *principios generales* de la contabilidad mercantil³⁵⁹. Esta segunda concepción reclama a un concepto material de *principios generales*, que no tiene por qué atenerse al derecho legislado³⁶⁰ y, por consiguiente, la delimitación del ámbito de la

356 **HENNRICHs**, *op. cit.*, p. 303 advierte que existen por lo menos dos variantes en una de las tesis que mencionamos.

357 En este sentido manifiesta, por ejemplo, **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 668, quien afirma que “en el ámbito de las normas mercantiles “decisivas” para la determinación de la renta tributaria se incluyen bien las disposiciones legales, bien los principios generales, siempre que a ellos no se oponga ninguna disposición de la legislación fiscal”. En el mismo sentido, **CREZE-LIUS**, § 5..., *cit.*, p. 323: “Como *GoB*, en el sentido del § 243.1 *HGB*, debe considerarse todas las normas materiales contables, las no escritas como las codificadas en el *HGB* o en otra parte, que conciernen el contenido del balance, desde que se apliquen a todos los sujetos con la calidad de comerciante”.

358 Como observa **HENNRICHs**, *op. cit.*, p. 303, el problema que se desprende de incluir en la norma remisiva a las normas no escritas del Derecho mercantil, es que con ello se remite a los principios mercantiles generales de contabilidad que se aplican en la práctica, con la incertidumbre propia de estas normas.

359 Sostienen este entendimiento, entre otros, **WEBER-GRELLET**, § 5..., *cit.*, p. 313 y la bibliografía citada por el mismo autor; y **SCHULZE-OSTERLOH**, *Handelsbilanz und steuerliche Gewinnvermittlung*, *StuW*, núm. 3 (1991), p. 285. Según el primero, “la remisión del § 5.1 concierne únicamente a los *GoB* en sentido propio, es decir los principios generales, no las normas establecidas en un nivel inferior a dichos principios generales. No todas las normas las normas del Derecho mercantil son *GoB*”. **SCHULZE-OSTERLOH**, concordando en que la remisión normativa concierne básicamente a los principios generales en sentido propio, establece una precisión ulterior, afirmando que, por esta razón, hay normas escritas del Derecho mercantil que no se incluyen en el ámbito de la *Massgeblichkeit* material, mientras hay reglas no escritas que se aplican en virtud del mismo principio.

360 En el derecho alemán se discutió durante mucho tiempo, al margen de los aspectos mencionados, si los “principios generales de una contabilidad bien ordenada”, a los que remite el §

remisión normativa exigirá una previa identificación de cuáles son los *principios generales* de contabilidad³⁶¹.

4.2.2. La delimitación negativa del ámbito de recepción por parte de la normativa tributaria. La sentencia del Bundesfinanzhof del 1969.

Sobre el segundo aspecto señalado, de la eventual delimitación negativa del ámbito de recepción de las normas mercantiles por la normativa tributaria, un primer problema es el que se suscita, en la actualidad, respecto del tenor del Párrafo 5.6 de la *Einkommensteuergesetz*, ya citado con anterioridad. En esta disposición, recuérdese, se determina que “deben observarse las disposiciones (de la normativa tributaria) sobre salidas y entradas de capital, sobre la legitimidad de modificaciones del balance, sobre gastos, sobre valoración y sobre amortizaciones”³⁶². Con base en este precepto, un sector de la doctrina³⁶³ estima que la *Massgeblichkeit* material tiene un alcance distinto, según se refiera al qué debe incluirse en el balance o a la valoración de los componentes del balance. La primera cuestión se regiría fundamentalmente por el Derecho mercantil, mientras la segunda se decidiría en primer lugar por el Derecho fiscal y sólo subsidiariamente por el Derecho mercantil.

5.1 (1) eran verdaderos principios jurídicos, pudiendo determinarse por un proceso puramente jurídico, a través de una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico, o, por el contrario, tenían más bien la naturaleza de usos de una profesión, que se determinaban exclusivamente con base en la práctica de los profesionales. Hoy día, esta cuestión está de alguna manera superada, ya que los principios generales de una contabilidad ordenada fueron objeto de una consagración legal en el § 238 del *Handesgesetzbuch*, en el ámbito de la transposición de la “IV Directiva” de la Unión Europea, en 1985. Sobre el punto *vid.* **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 326.

361 Los principios generales del Derecho mercantil relativos a una contabilidad ordenada son aquellas reglas que aplica un ordenado comerciante en la confección de una contabilidad apropiada para disponer en todo momento de un retrato de su actividad mercantil y de la situación de su patrimonio empresarial, y para permitir a un tercero capacitado para ello conocer sin dificultad sus resultados (**CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 325).

362 Esta disposición se complementa con una larga serie de reglas sobre la valoración de los hechos económicos a efectos de determinación de la base imponible. Estas reglas se contienen en su Mayor parte en los §§ 6 y 7 de la *Einkommensteuergesetz*.

363 **SCHNEELOCH**, *op. cit.*, p. 51; **SÖFFING**, *Offene...*, *cit.*, p. 241; **SCHULZE-OSTERLOH**, *Die Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 550; **MERKERT / KOTHS**, *Das Massgeblichkeitsprinzip...*, *cit.*, p. 508.

La mencionada tesis se respalda fundamentalmente en la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof*. En una célebre sentencia pronunciada en 1969³⁶⁴, el Tribunal Federal Financiero fijó una regla de interpretación según la cual, siempre que en el Derecho mercantil se prevea una facultad de “activar” un determinado gasto – es decir, de considerar a un determinado tipo de gasto como una inversión en un activo patrimonial susceptible de generar ingresos futuros y, por consiguiente, como apto para figurar en el lado activo del balance – se considera, a efectos de la determinación del beneficio imponible, que en lugar de dicha facultad, existe a nivel fiscal una obligación de “activar”; y siempre que el Derecho mercantil establezca una facultad de calificar un gasto como un pasivo – es decir, de considerar el mismo gasto como un coste corriente del ejercicio – se considerará que existe en el campo fiscal una prohibición de registrar dicho gasto en el pasivo³⁶⁵. Las dos reglas se pueden resumir en que, siempre que la normativa mercantil establezca una libertad de elección entre considerar a un gasto como activo o como pasivo, para el Derecho fiscal esta libertad de elección se transforma en una obligación de clasificar el gasto como valor activo. Se convierte así en obligatoria, para el Derecho fiscal, entre las soluciones previstas en el Derecho mercantil, aquella de la que resulta el más elevado montante del beneficio gravable en el período respectivo.

Relativamente a la sentencia indicada, por constituir una fuente mediata del derecho como lo es toda jurisprudencia, hay que tener presente que su punto de incidencia no está en el *formelle Massgeblichkeitsprinzip*, sino en el *materielle Massgeblichkeitsprinzip*³⁶⁶ o, más específicamente, en la amplitud de la recepción de los principios del Derecho mercantil por el Derecho fiscal, a efectos de la determinación del beneficio imponible. Sólo en la hipótesis de que, a través de su sentencia, el tribunal tributario alemán hubiese establecido en el supuesto considerado, a favor del contribuyente, una libertad de adoptar o no adoptar, en la determinación del beneficio imponible, un trato contable distinto del que se utilizó en el balance mercantil, se podría concluir que la sentencia habría producido una limitación de la regla de *relevancia prejudicial formal*. Pero no es éste el sentido de la decisión, sino el de excluir, en la determinación de la renta imponible, la posibilidad de aplicación de ciertas normas de Derecho

364 BFH 3.2.1969 (GrS 2/68) BStBL II 1969, p. 291. La citada sentencia se encuentra comentada, por ejemplo, en **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 23.

365 Sobre este punto *vid.*, por ejemplo, **SCHREIBER**, *op. cit.*, p. 41; **LAUSE/SIEVERS**, *op. cit.*, p. 25.

366 Ciertos autores tratan el punto con relación a la *materielle Massgeblichkeit*: **HENNRICHS**, *op. cit.*, p. 304; **STOBBE**, *op. cit.*, p. 64.

mercantil que, no existiera la decisión judicial, serían aplicables, al amparo de la norma de remisión del § 5.1 *Einkommensteuergesetz*. Más concretamente, la sentencia del *Bundesfinanzhof* excluye la aplicación de ciertas normas del Derecho mercantil que establecen determinadas posibilidades de trato contable de carácter opcional³⁶⁷. En virtud de lo que resulta de la sentencia del *Bundesfinanzhof* de 1969, sólo la primera de las normas se considera incluida en el ámbito de la remisión normativa del § 5.1 (1) de la *Einkommensteuergesetz*, no la segunda de las normas, que así queda excluida de la remisión.

Una vez que en la norma fiscal de remisión – el § 5.1 (1) de la *Einkommensteuergesetz* – no se establece ninguna prohibición explícita de que se concedan al contribuyente “derechos de opción” contables, y habida cuenta que al tribunal no corresponde sustituirse al legislador en la producción del derecho, habría que averiguar sobre la motivación de tal norma jurisprudencial. El *Bundesfinanzhof*, con ocasión de su sentencia de 1969, motivó su decisión en el principio constitucional de igualdad tributaria. Según el razonamiento invocado, otorgar al contribuyente la libertad de elegir entre dos tratos contables que conducirían a dos valores bastantes divergentes de la base imponible, implicaría dejar en las manos del contribuyente la capacidad de determinar la medida de su capacidad contributiva, lo que supondría una vulneración del principio de igualdad³⁶⁸. Por esta razón, el Derecho fiscal no puede consentir mantener dichos “derechos de opción” contable en el proceso de determinación de la base imponible y, para ello, en aquellos supuestos en los que el Derecho mercantil establezca unos “derechos de opción”, corresponde al Derecho fiscal establecer una norma única de obligado cumplimiento. Se podría, por ende, decir que la remisión normativa operada por el § 5.1 (1) en estos casos, resulta limitada³⁶⁹ en virtud del principio tributario de igualdad, ya que este principio se opone a que el contribuyente pueda influir en la fijación de su renta gravable mediante la utilización de los derechos de opción contable.

367 En un sentido coincidente *vid.*, por ejemplo, **SCHREIBER**, *op. cit.*, pp. 40-41. Otros autores que han interpretado la mencionada sentencia del *Bundesfinanzhof* alemán como una limitación al ámbito de la recepción material de las normas de Derecho mercantil en el Derecho fiscal son **TANZER**, *op. cit.*, p. 66, para quién, a partir de la sentencia de 3 de Febrero de 1969, los principios generales de una contabilidad ordenada no son ya los que determinan los valores inscritos en el balance, sino un mero sustrato de los mismos principios; y **MERKERT/ KOTHS**, *Das Massgeblichkeitsprinzip...*, *cit.*, p. 510.

368 Sobre este punto *vid.* **PEZZER**, *op. cit.*, p. 18.

369 **SCHREIBER**, *op. cit.*, p. 41; **HENNRICHS**, *op. cit.*, p. 304.

Pero además, el tribunal elige, de entre las opciones permitidas por el Derecho mercantil, aquellas de las que resulte una mayor capacidad contributiva, al establecer como obligatorio el criterio que conduzca a un beneficio más elevado (el criterio que consiste en considerar el gasto como un activo). Algún autor ha observado³⁷⁰ que, en dicha sentencia, el tribunal habría formulado, también, un nuevo principio de Derecho fiscal, según el cual, cuando el Derecho mercantil conceda distintas opciones contables, el contribuyente estaría siempre obligado a elegir aquella de la que resultase un beneficio más elevado. Este principio, el Tribunal Federal Financiero lo funda en el principio de capacidad contributiva, ya que, si existe sólo una medida correcta de la capacidad contributiva, pero son contablemente posibles dos valores para un hecho concreto, los dos deben contenerse en el límite del valor de la capacidad contributiva. Por consiguiente, el valor de la capacidad contributiva debe corresponder con el más elevado de aquellos dos valores³⁷¹.

A propósito de las mencionadas sentencias se ha observado³⁷² que la jurisprudencia del Tribunal Federal Financiero ha consagrado una limitación de carácter teleológico al principio de la recepción del Derecho mercantil (*materielle Massgeblichkeit*), por la cual el Derecho mercantil se aplicaría en la determinación del beneficio imponible en los supuestos de prohibición de “activar”³⁷³ y de obligación de “registrar en el pasivo”³⁷⁴, pero no valdría en los supuestos en los que las normas mercantiles establezcan “derechos de opción” relativos a la calificación de hechos como pertenecientes al lado activo o pasivo del balance. Se observó también³⁷⁵ que, sin embargo, la mencionada limitación del principio de recepción del Derecho mercantil carece de un sólido respaldo en la norma legal, ya que, al amparo de lo es-

370 **RÄDLER**, *General description: Germany*, en AULT (ed.), *Comparative income taxation. A structural analysis*, Kluwer Law International, La Haga, 1997, p. 69.

371 La jurisprudencia descrita ha sido reiterada en numerosas sentencias posteriores a la citada, como por ejemplo: BFH 21.10.93 (IV R 87/92) BStBl 1994 II, p. 176; BFH 24.1.01 (I R 39/00) BStBl 2005 II, p. 465. Sobre el punto *vid.* **SCHREIBER**, *op. cit.*, p. 41.

372 **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 316.

373 Traducción literal al español del término alemán “atuvieren” que significa inscribir un valor en el lado del balance correspondiente a los elementos activos de éste.

374 Traducción literal al español del término alemán “passivieren” que significa inscribir un valor en el lado del balance correspondiente a los elementos pasivos de éste.

375 **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 316.

tablecido en el Párrafo 5. 1 y 6 de la *Einkommensteuergesetz*, no deberían considerarse otras excepciones a dicho principio salvo las que están expresamente previstas en la normativa fiscal.

La jurisprudencia del *Bundesfinanzhof* implica otra consecuencia, no menos importante que las descritas con anterioridad y que se produce sobre el principio general de conformidad material. Se puede concluir, a partir de la mentada jurisprudencia, que el campo de las excepciones al principio de conformidad material está formado no solamente por las excepciones expresas en la normativa tributaria³⁷⁶ sino también por otras excepciones no expresamente determinadas, que se derivan de los fines de la tributación³⁷⁷.

4.3. Evaluación final sobre el principio de relevancia prejudicial en el derecho alemán.

Resumiendo sintéticamente la relación normativa entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil en el derecho alemán, puede decirse que el principio de *Massgeblichkeit* en el que sienta dicha relación, a pesar de su larga tradición que se remonta nada menos que a 130 años atrás, sigue siendo un semillero de dificultades y de inseguridad en su aplicación no sólo para el Derecho tributario, sino también para el Derecho mercantil, hasta tal punto que algunos autores han llegado a sugerir incluso que el principio se encuentra a punto de desaparecer³⁷⁸.

Por un lado, se ha producido un incremento significativo del número y de la extensión de las normas fiscales de valoración, discrepantes del Derecho mercantil, de tal modo que, para algunos autores³⁷⁹, podría hablarse, en la actualidad, de un verdadero balance fiscal, conformado por unos principios fiscales especiales. Por otra parte, el señalado fenómeno de extensión del campo de las normas fiscales especiales, conjugado con la regla de la *formelle Massgeblichkeit*, ocasiona en el momento actual una situación que algunos estudiosos³⁸⁰ tildan

376 Estas excepciones son las establecidas en el § 5 de la *Einkommensteuergesetz*, en los Incisos 2 y 3 referentes a la calificación de los hechos económicos (“Ansatzvorbehalt”) y en el Inciso 6 por lo que respecta a la valoración (“Bewertungsvorbehalt”).

377 HENNRICH, *op. cit.*, p. 304.

378 En este sentido manifiesta, por ejemplo, BAETGA, *Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung*, DB, núm. 14, 2000, p. 684.

379 TIPKE/LANG, *Steuerrrecht*, 17ª ed., Otto Schmidt, Colonia, 2002, p. 303.

380 SCHILDBACH, *op. cit.*, p. 1443.

de caótica, pues se genera un sistema de remisiones normativas y de excepciones a dichas remisiones normativas que resulta cada vez más difícil de descifrar.

5. EL ORDENAMIENTO FRANCÉS.

5.1. La definición de la base imponible – normas aplicables y relación con la contabilidad mercantil.

5.1.1. La progresiva separación entre los conceptos de beneficio líquido y de beneficio imponible.

Entre 1914 y 1917 se estableció en Francia un sistema de imposición cedular sobre la renta³⁸¹. En este sistema no existía una tributación autónoma de las sociedades, sino que las entidades societarias, tal y como los restantes sujetos, tributaban por los distintos impuestos cedulares que correspondiesen a cada categoría de rentas, diferenciadas según la fuente de la que proviniesen.

El *Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux* de 1917, en su artículo 2, estipulaba que el impuesto se establecía sobre “los beneficios realizados durante el año precedente o en el período de doce meses cuyos resultados hayan servido al establecimiento del último balance, cuando este período no coincida con el año natural”.

El artículo 4 añadía que tributaban “sobre su beneficio líquido, calculado mediante la deducción de todos los costes, incluyendo el valor locativo de los inmuebles afectados a la exploración y las amortizaciones generalmente admitidas según los usos de cada tipo de industria o de comercio, las sociedades cuyos balances son obligatoriamente comunicados a la Administración del Registro; los contribuyentes, que con anterioridad hayan declarado la cifra de sus beneficios reales, con vista a la liquidación de la contribución extraordinaria sobre los beneficios complementarios realizados durante la guerra, cuando se encuentren so-

381 La *Loi* de 15 Julio 1914 estableció el *Impôt Général sur le Revenu*. La *Loi* de 29 Marzo 1914 instituyó el *Impôt foncier des propriétés bâties et des propriétés non bâties* y el *Impôt sur le revenu des valeurs mobilières*. La *Loi* de 31 Julio 1917 creó el *Impôt sur les traitements et salaires*, el *Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux*, el *Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole* y el *Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales*. Sobre este sistema de imposición *vid.* **GEST/TIXIER**, *Manuel de Droit Fiscal*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1986, pp. 375 *et seq.*

metidos a esta contribución; y bien así las personas o sociedades que hayan (...) remetido al controlador de las contribuciones directas un resumen de su cuenta de pérdidas y ganancias referente al año precedente, asumiendo el compromiso de fornecer para soporte, si necesario, todas las justificaciones necesarias”.

Si atendemos a la disposición citada, vemos que la legislación fiscal francesa no contenía, en aquél momento, una noción propia de beneficio sino que dicha legislación se remitía implícitamente a un concepto de beneficio situado fuera de la ley. El concepto de beneficio al que remitía la normativa fiscal no podía ser otro que el propio beneficio mercantil, concepto que en estas fechas se encontraba ya perfectamente determinado dentro del Derecho mercantil francés³⁸². Esta remisión general al concepto de beneficio mercantil se

382 En el derecho francés, el establecimiento de una obligación legal de llevar contabilidad y de elaborar unas cuentas anuales, tiene lugar en pleno “*Ancien Régime*”, con la institución de la *Ordonnance du commerce* de 1673, que disponía, en su artículo 8: “Todos los comerciantes están obligados a realizar dentro del mismo plazo de seis meses un inventario, firmado, de todos sus activos mliarios e inmobiliarios, y de todas sus deudas activas y pasivas” (en **VANDEBOSSCHE**, *Contribution à l'histoire des sources du droit commercial. Un commentaire manuscrit de l'ordonnance de mars 1673*, Cujas, Paris, 1976, p. 4). La misma obligación se mantiene sin modificaciones relevantes en el *Code de Commerce* de 1807, y lo mismo cabe decir sobre la *Loi des sociétés* aprobada en 1867. En cambio, la legislación mercantil francesa no se ha definido unas reglas para la elaboración del balance, hasta 1983, con la llamada *Loi comptable*, de modo de que, hasta esta fecha, existió en el derecho francés una obligación legal de elaborar un balance anual, incluyendo en este una demostración de resultados, pero sin definir cómo elaborar dicho balance o calcular el beneficio. En estas circunstancias, la jurisprudencia fue la que llevó a cabo, la tarea de ordenar la materia de la valoración contable, tarea que se realizó, principalmente, durante la segunda mitad del siglo XIX (sobre esta jurisprudencia, véanse, por ejemplo, **CHARPENTIER**, *op. cit.*; **DE-LAVELLE**, *Le bilan au point de vue comptable et juridique*, Université de Grenoble/Henri Martin, Vienne, 1910; o **VERLEY**, *Le bilan dans les sociétés anonymes, Thèse pour le doctorat*, Arthur Rousseau, Paris, 1906). De estas reglas jurisprudenciales relativas a la materia de valoración contable, hay que destacar que, en una sentencia dictada por la *Cour de Paris* en 1901 (Paris, 31.10.1901, Dalloz, 1904, 1, p. 145), este tribunal definió el beneficio de una empresa mercantil como siendo “los frutos civiles, es decir, las rentas que una cosa puede producir periódicamente sin disminución de su propia sustancia, o sea, en el caso concreto, las rentas producidas por la aplicación del capital sin una disminución de este capital”. En esta definición de beneficio, se contienen dos reglas fundamentales para la valoración del activo y del pasivo, una que sólo se incluyen en la renta a las ganancias que se deriven de la actividad empresarial corriente (concepto de rendimiento-fuente),

complementa en la legislación fiscal por alguna disposición especial, como la que determina la inclusión, dentro de las deducciones, del valor locativo de los inmuebles afectos a la explotación, así como de las amortizaciones de otros elementos del inmovilizado. Finalmente, con relación a algunos aspectos específicos, como las mencionadas amortizaciones del inmovilizado, la legislación incluye una remisión a los “usos propios de cada tipo de industria”. Todo ello conlleva, como una consecuencia lógica, que, en caso de insuficiencia de la regulación jurídica de la contabilidad mercantil, la legislación fiscal extiende su remisión a las reglas aplicadas en la práctica contable³⁸³.

y la segunda, que toda la valoración, tanto de activos como de pasivos, debe regirse por un principio básico de conservación del capital. Pero fue mucho antes de la sentencia señalada, que los tribunales han establecido un amplio conjunto de reglas específicas para concretar el mencionado concepto de renta, como la exigencia de realización como condición para el reconocimiento de plusvalías (Paris, 16 Abril 1870, Dalloz, 1870, Vol. 2, p. 121; *Cassation*, 23 Junio 1883, Dalloz, 1883, Vol. 1, p. 428; Paris, 27 Diciembre 1883, Jour. Soc., 1885, p. 1); la amortización obligada del inmovilizado sujeto a depreciación (Lyon, 31 Julio 1897, Jour. Soc., 1898, p. 216; *Cassation*, 5 Diciembre 1898, Jour. Soc., 1899, p. 303); la obligada amortización del fondo de comercio (Besançon, 1 Enero 1895, Jour. Soc., 1895, p. 356); la obligación de deducir de los beneficios los costes de carácter general (Paris, 22.12.1858, Dalloz, 1859, Vol. 1, p. 137); la necesidad de reflejar en el balance las pérdidas de valor del inmovilizado, aunque no realizadas (Paris, 16.4.1870, Dalloz, 1870, Vol. 2, p. 121); la regla de valoración de las existencias al valor más bajo entre el precio de adquisición y el valor de mercado (Lyon, 16.3.1899, Dalloz, 1900, Vol. 2, p. 137); la regla de la valoración al curso diario para valores cotizados en bolsa (Douai, 21.4.1862, Dalloz, 1862, Vol. 1, p. 308; *Cassation*, 28.6.1862, Dalloz 1862, Vol. 1, p. 303; Paris, 19.3.1883, Dalloz, 1883, Vol. 1, p. 427), y su apartamiento en el supuesto de un aumento de valor resultante de maniobras de la propia sociedad, como reportes o compras de títulos propios (*Cassation*, 23.6.1883, Dalloz, 1883, Vol. 1, p. 425); la obligación de reflejar la disminución del activo resultante de un crédito irrecuperable o incierto (Lyon, 8.6.1864, Sirey, 1865, Vol. 2, p. 38; Rennes, 3.11.1887, Dalloz, 1888, Vol. 2, p. 133), o litigiosos (Orleans, 30.7.1881, Dalloz, 1882, Vol. 2, p. 121; Angers, 11.1.1867, Sirey, 1868, Vol. 1, p. 261). Sobre los fundamentos jurídicos de los que la jurisprudencia deriva todas estas reglas, se remite al Capítulo III, punto 3.4, en el que se examina la naturaleza de las reglas jurídicas del balance y el método de su determinación.

383 Esta remisión a los usos existe también en el Derecho mercantil, como regla en estas fechas en la generalidad de los ordenamientos. Así, en Francia, donde la jurisprudencia ha sido la que ha tenido a su cargo, frente al vacío legislativo, la tarea de definir las reglas materiales del balance, los tribunales invocaban frecuentemente a los usos como medio para justificar la validez de una regla contable, y en de forma han establecido el principio de su relevancia, pero a estos usos no se les reconocía un valor jurídico inmediato. En general, los tribunales o se referían a los usos

Además de esta remisión implícita a las normas del Derecho mercantil sobre el balance, en la disposición citada se ve también como el legislador francés, en los inicios de la imposición sobre los beneficios empresariales, hizo descansar el proceso de determinación de la base imponible sobre los estados financieros, elaborados y presentados por las sociedades o los empresarios individuales, para fines mercantiles. A esta conclusión se llega al considerar tanto la remisión efectuada por la norma legal a los balances obligatoriamente comunicados a la *Administration du Régistre* o a “la cuenta de pérdidas y ganancias del año precedente”, como el hecho de que en la legislación fiscal no se establecen ni unas reglas propias para la elaboración de las cuentas anuales ni una obligación autónoma de llevar contabilidad, lo que excluye una contabilidad elaborada específicamente a los fines fiscales³⁸⁴. Se

como un elemento secundario a tener en cuenta en la determinación de la regla jurídica aplicable. Así, para que un determinado criterio de valoración fuese tomado como regla jurídicamente válida, debería demostrarse en primer lugar que satisfacía a los criterios de la exactitud o veracidad, y de la sinceridad del balance. Determinada así la regla de valoración correcta, el tribunal podía, facultativamente, invocar a los usos como forma de reforzar la validez de la regla. Entre los múltiples ejemplos que se pueden encontrar del mencionado proceso de determinación de derecho, se puede citar a una sentencia de la *Cour d'Appel de Paris* de 18 Marzo de 1887 (referencia extraída de **CHARPENTIER**, *op. cit.*, p. 195), en la que el tribunal estima que “debe tener la consideración de exacto o sincero, y acorde con los usos, el balance en el que los activos financieros hayan sido valorados según la cotización oficial para los valores cotizados tanto en la Bolsa como en la Banca »; en otra sentencia (Besançon, 1 de Enero 1895, Jour. Soc., 1895, p. 354), se considera que « los inventarios anuales han sido elaborados con exactitud, y así mismo con sinceridad, que las valoraciones de títulos financieros han sido realizadas según las cotizaciones oficiales tanto de la Bolsa como de la Banca, y según el precio de mercado para aquellas que no tenían un mercado regular, y que esta forma de proceder resulta enteramente acorde con los usos (...)”; o finalmente, en un tema distinto de los anteriores, en una sentencia de 1897 (Lyon, 31 Julio 1897, Jour. Soc., 1898, p. 216) se declara: “(...) considerando que todos los comerciantes que quieran realizar un inventario sincero y regular, deben tener en cuenta la depreciación de sus materiales, sus mercancías y sus inmuebles; que este inventario ha sido realizado según el proceso indicado y de una manera perfectamente regular y acorde con los usos de los comerciantes”. Pero, en muchos otros casos, los tribunales franceses, llamados a apreciar cuestiones de valoración del balance, han determinado la regla aplicable sin hacer ninguna referencia a los usos contables, simplemente a través un razonamiento a partir de los principios de exactitud y sinceridad (así, por ejemplo, en las sentencias del Tribunal de comercio de Nantes, de 20.6.1885 (Jour. Soc., 1886, p. 581; y del Tribunal de Paris, 10.3.1885, Rev. Soc. 1885, p. 335).

384 En 1920 se aprobó una ley (*Loi* de 25 Junio 1920, relativa al impuesto sobre el volumen

puede, consiguientemente, concluir que la existencia de unos estados financieros mercantiles era una condición, en la legislación de 1917, para que pudieran gravarse los beneficios empresariales³⁸⁵.

Esta situación sufrió una modificación sustantiva entre los años de 1928 y 1934, cuando se aprobó una serie de leyes de modificación del *Impôt sur les bénéfices* de 1917³⁸⁶ en las que, en una forma gradual³⁸⁷, se abandonó la anterior remisión al concepto de beneficio de la contabilidad mercantil y se pasó a un sistema de definición, por la normativa fiscal, de un concepto autónomo de beneficio imponible.

Se define entonces el beneficio gravable como “el beneficio neto, determinado según los resultados globales de las operaciones de cualquier naturaleza efectuados por las empresas, incluyendo las cesiones de cualquiera elementos del activo bien en curso bien al final de exploración”. Este beneficio se establece mediante “la deducción de todos los costes”,

de negocios), por la cual se obligaban los comerciantes que no llevaran contabilidad a tener un libro “con folios numerados en el cual deberían inscribir, día a día, sin espacios en blanco, ni tachaduras”, todas las ventas de objetos o servicios que hubieran efectuado. Este libro debería ser cerrado al final de cada mes y conservado, así como los documentos justificativos, durante tres años. A partir de este momento, pasa a existir para las empresas una obligación de llevar contabilidad que resulta directamente de la legislación fiscal, al lado de las obligaciones contables de fuente mercantil. Pero ésta obligación contable, estaba destinada a la aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios y, por consiguiente, no contemplaba la obligación de presentar balance.

385 Lo confirman innumerables sentencias del *Conseil d'État* francés. Así, por ejemplo, en una sentencia dictada por este tribunal en 1929 (C.E., 1.3.1929, Jur. C. E., Table decennale, I, p. 288), se estimó que “Las sociedades cuyos balances son obligatoriamente comunicados a la Administración del Registro (...) serán gravadas según su beneficio líquido (...) ». En cambio, se desprende de varias sentencias que los contribuyentes que no poseían contabilidad o no presentaban balance anual, eran sometidos a gravamen mediante la aplicación de un coeficiente sobre el volumen de negocios (C.E. 10.2.1928; y C.E. 8.4.1927, ambas en Jur. C. E., Table decennale, I, p. 284), lo mismo es válido para el contribuyente que presentase una “cuenta de pérdidas y ganancias”, sin conseguir justificar sus cuentas (C.E., 22.3.1929, Jur. C. E., Table decennale, I, p. 284).

386 *Loi* de 30 Diciembre 1928, *loi* de 28 Febrero 1933, *loi* de 6 Julio 1934 y *décret* de 29 Julio 1934.

387 HADDOU, *Fiscalité et comptabilité. Évolution législative depuis 1920*, RFC, núm. 225, 1991, p. 56.

de los cuales se contiene en el texto de la Ley impositiva una enumeración ejemplificativa. Entre dichos costes, la normativa fiscal incluye a los de amortización que sean “realmente efectuados por la empresa, dentro de los límites que son generalmente admitidos según los usos de cada tipo de industria, de comercio o de explotación”³⁸⁸.

Pero es en 1941 que se produce en el Derecho fiscal la separación de los conceptos de “beneficio líquido” y de “beneficio imponible”³⁸⁹, al estipularse, en una Ley aprobada en ese año³⁹⁰, que el *beneficio imponible* se obtendría mediante la deducción, sobre el *beneficio neto*³⁹¹, de “las rentas prediales y mobiliarias indicadas en el artículo 8 del *Code général des impôts directs*”. Se desprende del citado precepto que el talante que distingue en esencia los dos conceptos de beneficio, es que el *beneficio neto* corresponde al beneficio real en un sentido económico, mientras el *beneficio imponible*, aunque se obtenga a partir del primero, es un producto de una construcción jurídica³⁹², y que diverge del beneficio real por razones de política o técnica fiscal³⁹³.

388 Al lado de las amortizaciones, la ley se refiere a los costes de alquiler de inmuebles, los intereses pagados a los socios por préstamos, los impuestos a cargo de la empresa y las provisiones “constituidas para hacer frente a pérdidas o gastos claramente definidos y que resultan probables a partir de hechos en curso”.

389 HADDOU, *op. cit.*, p. 56: “Hasta ese momento, los términos ‘beneficio imponible’ y ‘beneficio líquido’ se se empleaban indiferenciadamente para designar la base del impuesto sobre los beneficios industriales y comerciales”.

390 *Loi* de 13 Enero de 1941.

391 “*Bénéfice net*”.

392 Según HADDOU, *op. cit.*, p. 56, en esta fórmula el “resultado líquido” representa un elemento contable mientras el beneficio imponible es un elemento fiscal que se desprende del anterior. No esclarece el autor, sin embargo, si en su opinión este “elemento contable” el legislador fiscal lo toma de la contabilidad mercantil regulada por el Derecho mercantil, o sí por el contrario se refiere a una contabilidad que se efectúa para cumplir las normas fiscales y se regula desde el principio por el Derecho fiscal.

393 Las razones pueden consistir en excluir de la imposición a determinadas rentas porque estas se grababan en otro impuesto, o porque se generan en un territorio no afectado por la jurisdicción tributaria. Sobre el punto *vid.* PLAGNET, *Droit fiscal de l'entreprise*, PUF, Paris, 1984, p. 347.

5.1.2. La relación de la norma tributaria con el Derecho contable mercantil en la legislación de 1941 – el Derecho tributario dicta las normas para el cálculo del beneficio neto.

No hay que deducir automáticamente de la distinción señalada, que la norma, mediante el concepto de *beneficio neto*, remite a la cifra calculada en los estados financieros mercantiles, ya que al hacerlo se estaría interpretando la norma del año 1941 con los conceptos actuales. Resulta necesario averiguar primero si el *beneficio neto* al que se refiere la norma fiscal, es el que se extrae obligatoriamente de la contabilidad mercantil, en cuyo caso tendríamos un sistema de balance único o, por el contrario, si el *beneficio neto* es una entidad económica totalmente condicionada por la Ley fiscal desde su raíz, calculada según unos criterios establecidos en la normativa fiscal, para cuya determinación se puede ignorar la contabilidad mercantil concreta, o si se trata incluso de una mezcla de las dos.

Al respecto, habrá que constatar inicialmente que el *beneficio neto* se definía en el Código citado³⁹⁴ como “la diferencia entre los valores del *activo líquido* en el cierre y en la apertura del período cuyos resultados deben servir de base al impuesto, deducidas las contribuciones suplementarias de capital y aumentada por las retiradas de capital efectuadas durante el período por el empresario o por los socios”. Pero es importante destacar que la Ley contiene una noción propia de *activo líquido*, que se define como el excedente de los valores del activo sobre el total formado en el pasivo por las deudas a terceros³⁹⁵, las amortizaciones “realmente efectuadas” y las provisiones “justificadas”. Es decir que la norma tributaria, tras distinguir entre dos magnitudes económicas – *beneficio neto* y *beneficio imponible*, entre las cuales se abre un margen de divergencia que está justificado por razones de política y de técnica fiscal – no

394 Art. 7 apartado 2.

395 Se consagra con esta formulación la “teoría del balance”, tras una larga controversia entre la Administración fiscal y los tribunales sobre si durante la vigencia del art. 4 de la ley anterior el beneficio imponible se debería determinar tomando como punto de partida al balance o a la cuenta de pérdidas y ganancias. Sobre este punto *vid. GEST/TIXIER, op. cit.*, pp. 403 *et seq.* Recuérdese que este mismo sistema, en el que el cálculo del beneficio imponible sienta esencialmente sobre el balance, ha sido el establecido en las primeras leyes fiscales alemanas (supra Capítulo II, ponto 4.1.1). La alternativa entre el balance o la cuenta de pérdidas y ganancias como pieza básica para la determinación de la base imponible está correlacionada con la opción entre, respectivamente, una concepción de renta – incremento patrimonial o una concepción de renta-producto (para una explicación detallada de estos conceptos en su aplicación a la tributación **SALDANHA SANCHES, Manual...**, *cit.*, pp. 219 *et seq.*, y la bibliografía ahí citada).

sólo establece las reglas por las que se ha de determinar el beneficio imponible, sino que también contiene unas normas básicas para la determinación del propio beneficio neto, o real.

Se ve así, a partir de la definición transcrita de “activo neto”, que la normativa fiscal no admite para la formación de este primer elemento de la base imponible, una asunción directa del valor resultante de un balance elaborado en pura conformidad con unas normas contables extrafiscales, sino que pone claramente unos límites de naturaleza fiscal al propio cálculo del *beneficio líquido*, que constituye el punto de partida para la determinación de la base imponible. Es decir, si bien, en la legislación de 1941, la determinación de la base imponible se obtiene en dos momentos sucesivos – uno, el cálculo del *beneficio neto*, que no es otra cosa más que el beneficio real, y otro, la corrección del *beneficio neto*, según unos criterios fiscales especiales – la normativa fiscal es la que al mismo tiempo regula estos dos elementos de la base imponible³⁹⁶.

5.1.3. Establecimiento de una conexión formal en casos puntuales.

Sin embargo, el legislador fiscal no ignora la existencia de una contabilidad elaborada a efectos mercantiles, y en determinados supuestos, se remite a estos estados financieros, para establecer con ellos una conexión del tipo “prejudicialidad-dependencia” (en que las valoraciones y clasificaciones realizadas en los estados financieros son preclusivas para el cálculo del beneficio imponible). Éste fue desde luego el caso de los costes de amortización, cuya deducción fiscal la Ley supeditaba al requisito de que fueran “realmente efectuados”. Respecto a esta clase de costes, se principia a dibujar desde estas fechas, tanto en la práctica de la Administración fiscal como en la jurisprudencia, una regla de prejudicialidad-dependencia entre el cálculo del beneficio gravable y la contabilidad mercantil concreta, esto es el balance presentado a efectos mercantiles. De hecho, la jurisprudencia tributaria desarrolló una interpretación de la legislación fiscal, según la cual para que una amortización deba

396 Compárese esta formulación con la que existe en la actualidad, por ejemplo, en el derecho español, en el que la ley, al igual que en el sistema francés de 1941, distingue entre el resultado contable y el beneficio imponible, el primer constituyendo el primer elemento de la determinación del segundo, pero en el que, a diferencia del mencionado sistema francés, el resultado contable se toma directamente de los estados financieros mercantiles, confeccionados observando exclusivamente de la disciplina contable.

considerarse *realmente efectuada*, es preciso que la misma sea registrada previamente en la contabilidad mercantil”³⁹⁷.

La misma regla de prejudicialidad-dependencia se estableció, poco tiempo después de la aprobación de la Ley anteriormente mencionada, para otra situación específica – las provisiones – pero en este caso en una forma explícita, mediante una norma reglamentaria³⁹⁸ que supeditaba la deducción de este tipo de gastos a la doble condición de que las provisiones “constasen en los registros contables del ejercicio” y de que figurasen en el número previsto en el *Code Général des Impôts Directs*.

Si no cabe duda de que en las dos situaciones mencionadas se trata de supuestos particulares de exigencia de inscripción contable, la cuestión interpretativa que se plantea acerca de las dichas disposiciones es si éstas tienen un carácter excepcional – pudiendo afirmarse en este caso que, como regla general, no existía en el Derecho tributario francés entonces vigente un nexo de prejudicialidad-dependencia entre el balance mercantil y el proceso de determinación de la base imponible – o si, por el contrario, las normas descritas debían entenderse como dos supuestos particulares de una regla general no escrita de prejudicialidad-dependencia.

Si bien la Ley fiscal francesa de 1941 brinda un concepto propio de “activo líquido” y estipula un conjunto de reglas para el cálculo de la mencionada “diferencia entre los valores del activo líquido al cierre y en la apertura del período”, no se encuentra en esta legislación un conjunto de normas con suficiente amplitud como para permitir concluir que el sistema de la Ley de 1941 se montaba en una regulación contable fiscal autónoma. Por el contrario, frente a la insuficiencia de las normas de naturaleza contable contenidas en la legislación fis-

397 Existe una abundante jurisprudencia que concreta la mencionada interpretación, de la que se pueden citar, a título de ejemplos, la sentencia del *Conseil d'État* de 27 de Julio 1979, req. núm. 4186 (RDF, núm. 42, 1979, p. 1108), en la que se dice : “En virtud del artículo 39-2° del *C.G.I.*, sólo las amortizaciones ‘realmente efectuadas’ son deducibles al beneficios líquido, es decir las que hayan sido registradas en la contabilidad, y asimismo a condición de que la contabilización se haya efectuado anteriormente al momento en el que haya finalizado el plazo de la declaración»; En el mismo sentido *vid.*, por ejemplo, C.E. 5.10.1977, req. núm. 2667, RDF, núm. 15-16, 1978; C.E. 13.7.1979, req. núm. 5763, RDF, núm. 42, 1979, p. 1108.

398 *Ordonnance* núm. 45-524 de 31 Marzo 1945.

cal, resulta obligado concluir que, para el cálculo del *beneficio neto*, el legislador fiscal se remitía, en general, a las normas de la contabilidad mercantil³⁹⁹. Es decir, por tanto, que el *beneficio neto*, primer componente de la base imponible, se obtendría, en general, por una aplicación de las normas de la contabilidad mercantil, a las cuales el legislador fiscal añade un conjunto determinado de normas de su propia autoría.

Sin embargo, para comprender la relación que se establecía en estas fechas entre el Derecho fiscal y la contabilidad mercantil, hay que tener en cuenta a una serie de circunstancias particulares. La primera de ellas es que no existía, en la normativa tributaria, una remisión expresa a las normas mercantiles. Las normas de contabilidad mercantil, por su parte, todavía no se encontraban codificadas⁴⁰⁰ y no tenían fuerza legal, sino que eran normas de fuente jurisprudencial. Además, hay que subrayar el hecho de que, en la normativa tributaria, se contenían, por su parte, normas para la determinación del *beneficio neto*, al lado de otras que servían para determinar el *beneficio imponible*. La función – aclaratoria, derogatoria o limitativa – de dichas normas contables insertas en la normativa tributaria, con relación a las normas del Derecho mercantil, no resultaba clara en muchos casos, como sucedía, por ejemplo, con las disposiciones sobre deducción de costes de amortización. La consecuencia de estos aspectos fue una falta de seguridad sobre la relación que el legislador fiscal quiso establecer con la contabilidad mercantil, indefinición ésta que se ha conservado como un rasgo relevante del derecho francés hasta la actualidad, como se demostrará en la evolución subsiguiente⁴⁰¹.

5.1.4. La progresiva interferencia del legislador fiscal en el Derecho contable.

En 1945, se aprobó un reglamento⁴⁰² en el que se autorizaba a las empresas a actualizar sus balances para fines fiscales. El mismo texto, además de regular las consecuencias fiscales que resultarían de dicha actualización, remitía a una Ley posterior, mediante la cual

399 Así lo ha entendido la doctrina francesa, a ejemplo, **HADDOU**, *op. cit.*, p. 56: “el beneficio líquido se presenta como un elemento contable y el beneficio fiscal como un elemento derivado del primero”.

400 El primer *Plan Comptable General* se aprobó en 1947, por el *arrêté* de 18 Septiembre de 1947. Con anterioridad, en 1942, se había aprobado un *Plan comptable* (*décret* de 22 Febrero 1941) que se aplicaba únicamente a algunas empresas del sector público (**HADDOU**, *op. cit.*, p. 59).

401 **D'ILLIERS**, *Particularités du résultat net courant*, RFC, núm. 150, 1984, p. 401.

402 *Ordonnance* núm. 45-1820 de 15 Agosto 1945.

debería fijarse un formato uniforme para los balances actualizados y definir unas reglas de valoración que las empresas deberían pasar a cumplir en el futuro, a efectos mercantiles, cuando hubiesen utilizado la facultad de revalorizar su patrimonio a efectos fiscales. Esta norma posterior fue objeto de aprobación⁴⁰³, conteniendo un conjunto de reglas contables que, según se deducía del propio texto legal y según el entendimiento de la doctrina⁴⁰⁴, se destinaban a regir en el ámbito mercantil, es decir, se destinaban a condicionar el propio balance mercantil.

De los aspectos legislativos señalados, se desprende la falta de una separación entre los campos de actuación de las normas fiscales y mercantiles, o cuando menos una injerencia de la política fiscal sobre la rendición de cuentas a efectos meramente mercantiles, que se acomoda en el vacío normativo existente sobre los aspectos de valoración de las cuentas mercantiles, que hemos mencionado con anterioridad. Pero importa señalar que, de modo similar a lo que ocurría en otros países en las mismas fechas, también en Francia esta injerencia de la política fiscal sobre la rendición de cuentas mercantiles no fue aceptada sin una reacción de sus destinatarios. Como ha puesto de relieve algún autor⁴⁰⁵, la progresiva injerencia de las políticas fiscales sobre la contabilidad mercantil originó que por parte del sector contable-mercantil se iniciase entonces un movimiento para una codificación de la disciplina contable mercantil.

En 1948 se adoptó en Francia el actual impuesto sobre sociedades⁴⁰⁶, en el que se puede decir que se solidificó la evolución precedentemente descrita. Tal y como en el derecho anterior, la Ley siguió distinguiendo entre el “beneficio neto” y el “beneficio imponible”, ordenando que el segundo se obtuviera a partir del primero⁴⁰⁷. Como en la situación legislativa precedente, y al contrario de lo que se verificaba en el ordenamiento alemán, como

403 *Décret* núm. 46-147 del 5 Febrero 1946.

404 **HADDOU**, *op. cit.*, p. 57.

405 Según **HADDOU**, *op. cit.*, p. 57, la creación, en el mismo año, de una comisión para la normalización de la contabilidad se puede interpretar como una reacción a las leyes citadas.

406 *Décret* núm. 48-1986 de 9 Diciembre 1948, por el cual se aprobó el *Code Général des Impôts*.

407 Dice el actual art. 38. 1: « (...) el beneficio imponible es el beneficio líquido, determinado a través de los resultados globales de las operaciones de cualquier naturaleza efectuadas por las empresas, comprendiendo estas operaciones las cesiones de cualquiera elementos del activo, tanto durante la vida útil como al final de la vida útil” (traducción de la autora).

hemos visto, en ningún momento la norma fiscal remitía⁴⁰⁸ a los principios contables o a otras normas contables que no estuviesen previstas en la propia legislación fiscal, no estableciendo, por consiguiente, un reenvío normativo explícito al Derecho mercantil, similar al que encontramos en el derecho alemán.

Pero tampoco se puede ver un reenvío implícito en el concepto de “beneficio líquido”⁴⁰⁹, que la normativa fija como el punto de partida para el cálculo del beneficio imponible, ya que la norma tributaria contiene una definición propia del mismo “beneficio líquido”⁴¹⁰ y establece ella misma una extensa y minuciosa serie de criterios para su determinación⁴¹¹, de modo que en algunos aspectos, este régimen fiscal supone una cierta divergencia con los criterios del derecho contable mercantil⁴¹². Así que el “beneficio líquido” al que se refiere la normativa fiscal no puede entenderse como una referencia articulada a la disciplina del balance mercantil.

5.2. El principio del balance único.

5.2.1. El principio del balance único implícito en los casos de conexión con la contabilidad mercantil concreta.

Pero la legislación actual, como sucedió con sus antecesoras, sigue conteniendo una referencia sistémica a la contabilidad mercantil, que impide concluir que el legislador fiscal

408 La situación legislativa, en este punto particular, se modificó en 1984. *Vid. infra* Capítulo II, punto 5.3.

409 Como el que, según la doctrina italiana, realizó el art. 52 del *testo unico* italiano de 1973 (**FAL-SITTÀ**, *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Giuffrè, Milán, 1985, p. 303)

410 La actual redacción del art. 38 2. del Code général des impôts es la siguiente: “El beneficio líquido está constituido por la diferencia entre los valores del activo líquido en el cierre y en la apertura del período cuyos resultados deben servir de base al impuesto disminuido por las aportaciones suplementarias e incrementado por las retiradas efectuadas en el transcurso del período por el administrador o por los socios. El activo líquido es el excedente de los valores del activo sobre el total del pasivo formado por las deudas, las amortizaciones y las provisiones justificadas”.

411 Artículos 39 *et seq.* del *CGI*.

412 Se puede mencionar como ejemplo al art. 39-B *CGI*, que impone a las empresas inscribir en la contabilidad una amortización mínima (sobre este punto *vid. PLAGNET, op. cit.*, p. 391).

haya querido establecer un sistema de doble balance o de separación entre una contabilidad fiscal y una contabilidad mercantil. Por el contrario, los supuestos de conexión con el balance mercantil previsto en la normativa tributaria, interpretados en el marco de toda una tradición que hemos descrito con anterioridad, obligan a deducir la existencia de un principio implícito de balance único, que resulta además confirmado por toda la práctica de la aplicación del derecho.

De hecho, en los mismos casos puntuales que hemos mencionado con anterioridad, volvemos a encontrar en la legislación una remisión a los “registros contables del ejercicio”, como por ejemplo se produce con la norma que establece las condiciones para admitir la deducción de provisiones⁴¹³. En este supuesto, la normativa establece una regla de conexión con la contabilidad mercantil concreta, del tipo prejudicialidad-dependencia de tal forma que el contribuyente no podrá efectuar para fines fiscales ninguna provisión que no haya incluido previamente en su balance mercantil.

También en cuanto a los gastos de amortización, el legislador ha mantenido hasta la actualidad la regla de que estos gastos son deducibles únicamente cuando deban considerarse “realmente efectuados”⁴¹⁴, al propio tiempo que la jurisprudencia mantuvo igualmente la regla de que, para considerarse una amortización como “realmente efectuada”, se exige que dicha amortización haya sido previamente incluida en la contabilidad mercantil⁴¹⁵. Al margen de los dos supuestos anteriormente citados, se encuentra ahora un tercer supuesto

413 Se establece en el art. 38, 5 que “[se comprenden entre los costes deducibles] las provisiones constituidas para hacer frente a pérdidas o gastos claramente definidos y que resultan como probables en virtud de hechos actuales, con la condición de que hayan sido efectivamente constatadas en las escrituras del ejercicio”.

414 Establece el art. 39, 1 2º que “(se comprenden entre los costes deducibles) las amortizaciones realmente efectuadas por la empresa, dentro de los límites generalmente admitidos según los usos de cada tipo de industria, comercio o explotación (...)”. Sobre la problemática de la aceptación en el ámbito fiscal de los usos en materia de amortización **SAINT PULGENT**, *Les usages en matière de durée fiscale d’amortissement*, RFC, núm. 191 (1988), pp. 92-96.

415 Sobre el régimen actual de deducción fiscal de gastos de amortización *vid.*, entre otros, **GEST/TIXIER**, *op. cit.*, pp. 419 *et seq.*; **PLAGNET**, *op. cit.*, pp. 391 *et seq.*

de prejudicialidad concreta para las plusvalías no realizadas, puestas de manifiesto con las operaciones de reestructuración⁴¹⁶.

5.2.2. La “teoría de los errores contables y de las decisiones de gestión”.

El principio del balance único puede considerarse sólidamente fundado, asimismo, en la jurisprudencia, concretamente en la llamada “teoría de los errores contables y de las decisiones de gestión”⁴¹⁷, que describimos a continuación.

En una decisión publicada en 1958⁴¹⁸, el *Conseil d'État* consideró que, si un contribuyente, en su contabilidad, opta por un determinado método o criterio para un dado hecho económico, sólo podrá corregirlo, por su iniciativa propia, para fines fiscales, cuando se pruebe que el trato contable empleado resultó de un error involuntario⁴¹⁹. Pero, para que dicho trato contable pueda considerarse un error, susceptible de una corrección, es preciso que el mismo trato no se incluya entre las opciones *contables* establecidas en la *norma tributaria*⁴²⁰, es decir, que no aplique correctamente las normas contables previstas en la normativa

416 El actual art. 221 bis del *Code Général des Impôts* dispone : « En la ausencia de creación de una persona jurídica nueva, cuando una sociedad u otra entidad cese totalmente o parcialmente de estar sometida al impuesto sobre las sociedades al tipo normal, los beneficios realizados pero todavía no gravados y las plusvalías latentes incluidas en el activo social no se someterán a imposición inmediata, bajo la doble condición de que ninguna modificación sea efectuada en las escrituras contables y que la imposición de dichos beneficios y plusvalías siga siendo posible bajo el nuevo régimen fiscal aplicable a la sociedad o entidad implicada”.

417 Existe una vasta bibliografía sobre la problemática de los “errores contables” y de las “decisiones de gestión”, de la que citamos únicamente como ejemplo: **PLAGNET**, *op. cit.*, pp. 336 *et seq.* y bibliografía ahí citada: **PASSERON**, *La théorie des décisions de gestion et des erreurs*, Rev. Jur. Fr., núm. 1, 1976; **PICARD**, *Erreurs et décisions de gestion*, Rev. Jur. Fr., núm. 2, 1979.

418 C. E., 19.3.1958, *req.* núm. 35368, Rec. Lebon.

419 El error involuntario supone la buena fe del contribuyente (por ejemplo, *Arrêt T. A. Paris*, 30.9.1975, núm. 2355/1971).

420 Porque si se incluye entre las opciones contables establecidas en el Derecho fiscal, se tratará de una decisión de gestión (C. E., 4.11.1970, *req.* 75564, Bulletin Bleu F. Lefebvre, 3/1972, p. 215). Según las conclusiones presentadas por M. Delmas-Marsalet, sobre esta sentencia del *Conseil d'État*, “El error de derecho incide sobre el modo de registro contable de operaciones cuya naturaleza no se contesta», una vez que la ley fiscal impone al contribuyente, respecto a

tributaria. Si, por el contrario, el trato utilizado se comprende entre un conjunto de opciones permitidas por la norma contable del Derecho tributario, habrá que considerar dicho trato, no como un error sino como una “decisión de gestión” y el contribuyente no podrá corregirla por su iniciativa y ni requerir su modificación⁴²¹. La consecuencia principal de la teoría de los “errores contables” y de las “decisiones de gestión” es de vincular el/al contribuyente, al determinar su beneficio imponible, a las opciones contables que haya realizado en su contabilidad mercantil, siempre que estas opciones contables sean conformes con la normativa tributaria. Vemos así como, por medio de la teoría de los “errores contables” y de las “decisiones de gestión”, la jurisprudencia ha consagrado un principio de conexión formal o balance único⁴²².

5.3. El problema del reflejo de las normas fiscales en la contabilidad mercantil.

Una vez llegados a la conclusión de que en el derecho francés, en la actualidad y tradicionalmente, rige un principio del balance único, que no está expresamente legislado

estas operaciones, una imputación contable determinada”. O, en las mismas conclusiones, “La décision de gestion representa el ejercicio o el no ejercicio por parte del contribuyente de una simple facultad establecida por la ley fiscal”.

421 La distinción entre “errores” y “decisiones de gestión” y sus consecuencias se establecieron claramente en la sentencia del C.E. del 23.1.1961, *req.* 47 543, en Lebon 50). Según la decisión del tribunal, “deberán tomarse como adquiridas las decisiones que el contribuyente haya tomado en el curso o en el cierre de los ejercicios considerados, concernientes la gestión de la empresa y que, una vez constatadas en las escrituras, resultan definitivas para el contribuyente y oponibles a la Administración, siempre que no sean contrarias a una disposición legislativa o reglamentaria”.

422 Resulta especialmente claro a este respecto el *arrêt* del *Conseil d'État* del 23.1.1961, *req.* 47 543 (Lebon 50). En él, el tribunal declara que “tras la verificación de los resultados de la totalidad de las operaciones realmente efectuadas por el contribuyente, tendrá lugar la rectificación de los errores cometidos por éste en la confección de su contabilidad o en la elaboración de su declaración, tanto en aumento como en disminución: deberán, por el contrario, tomarse como adquiridas las decisiones que el contribuyente haya tomado en el transcurso o en el cierre de los ejercicios considerados para la gestión de la empresa y que, constatadas en las escrituras, son definitivas con relación al contribuyente y oponibles a la Administración siempre que no sean contrarias a ninguna disposición legislativa o reglamentaria; (...)” (se encuentra esta sentencia del *Conseil d'État* documentada y ampliamente comentada en **DAVID/LATOURNERIE/FOUQUET/PLAGNET**, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Sirey, Paris, 1988, pp. 298 *et seq.*).

sino que tiene su fuente positiva más directa en la jurisprudencia, así como en una tradición sólidamente cimentada en la práctica de los órganos que aplican el derecho⁴²³, hemos de indagar todavía qué normas rigen la elaboración del balance único: si éste se rige inicialmente por el Derecho contable mercantil, quedando el resultado así determinado únicamente sujeto a unas modificaciones de carácter “extracontable”, o si, por el contrario, desde su raíz, la confección del balance único está sometida, en parte, a las normas fiscales. En otras palabras, la cuestión pendiente es si el Derecho tributario está o no llamado a integrar la regulación del balance mercantil, o si existe o no, en el derecho francés, el fenómeno que se suele denominar como “dependencia inversa”⁴²⁴.

La mentada problemática de la dependencia inversa ha estado muy estrechamente conectada, en Francia como en muchos otros países, con el tema de las amortizaciones, más concretamente, con la norma que hemos mencionado, según la cual son fiscalmente deducibles únicamente las amortizaciones “realmente efectuadas” y sólo se consideran realmente efectuadas las amortizaciones que hayan sido previamente registradas en la contabilidad mercantil. Como hemos advertido, esta práctica supone una regla específica de conexión formal para esta categoría particular de componentes del beneficio.

Analizada la cuestión desde la perspectiva del derecho aplicable al cálculo de las amortizaciones, toda vez que la norma fiscal establece que las amortizaciones deben contabilizarse según la depreciación efectiva de los activos, y en esta medida no se opone, sino que está en perfecta consonancia con el principio contable de la veracidad del balance, la exigencia de conexión formal no conllevaría por sí sola una deturpación de la contabilidad mercantil. Los problemas surgen cuando, dentro de la legislación tributaria, se establecieron unas normas que autorizaban unas amortizaciones excepcionales, la mayor parte de ellas con carácter de beneficios fiscales⁴²⁵. La ausencia de una norma que excepcionase, en estos casos,

423 **BROER**, *Massgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung*, Nomos, Baden-Baden, 1999, p. 131.

424 El término “dependencia inversa” ha sido introducido por **FALSITTÀ**, del que se puede ver *Il bilancio...*, *cit.*, p. 10, en relación específica con el ordenamiento italiano.

425 En Francia las primeras normas de esta categoría surgen con una ley aprobada en 1938 (*Décret* de 2 Mayo 1938), en la que se autoriza a las empresas, para un amplio conjunto de inversiones, a deducir como gastos de amortización, una cantidad anual que puede ir hasta el 20 por cien del valor de los beneficios del ejercicio del año en que se hayan efectuado las inversiones.

el principio general de inscripción contable, asociada con la doctrina de las “decisiones de gestión”, consagrada por la jurisprudencia, llevaron a que se aplicase también en estos supuestos la norma general, que exigía la contabilización mercantil de los gastos de amortización, como condición para que dichos gastos pudiesen deducirse fiscalmente. Como consecuencia, se generalizó la práctica de registrar en la contabilidad mercantil las amortizaciones excepcionales, establecidas en la norma fiscal con un carácter de beneficio fiscal⁴²⁶.

Con la intención de aclarar la relación entre las normas fiscales sobre la elaboración del balance y la contabilidad mercantil se aprobó la Ley de 1965⁴²⁷, que estableció un *tableau*

Y en 1951 se aprueba una nueva ley (*Loi* núm. 51-29 de 8 Enero 1951) en la que se prevé que, a través de reglamentos, la Administración autorice las empresas a efectuar amortizaciones aceleradas. Desde entonces, la ley fiscal ha autorizado habitualmente la práctica de amortizaciones aceleradas o excepcionales. Como ejemplos se podrían citar: la *Ordonnance* núm. 58-882 de 25 Septiembre 1958, que autorizó una amortización de 50 por cien en un solo año para las inversiones en bienes o equipamientos destinados a ser utilizados en operaciones de investigación; la *Loi* núm. 62-873 de 31 Julio 1962, que autorizó la deducción de una amortización excepcional de 25 por cien para los inmuebles construidos a fines industriales por las empresas; en el derecho actual, el art. 39A del *Code Général des Impôts* (CGI) prevé un régimen de amortizaciones depreciables y los artículos siguientes, del 39 AB al 39 *quinquies* FC, prevén amortizaciones excepcionales para numerosos supuestos, como los equipamientos de producción de energías renovables, los vehículos que utilizan energías renovables y equipamientos complementares de estos, los inmuebles destinados a la investigación científica o técnica, las inversiones relacionadas con la adopción del Euro, las instalaciones relacionadas con la seguridad de las empresas y de sus empleados, inmuebles para uso industrial o comercial construidos en áreas de revitalización rural, los materiales destinados a reducir el nivel de ruido, las instalaciones para tratamiento de aguas industriales, o las instalaciones para la reducción de las emisiones atmosféricas contaminantes. El *Plan Général de Comptabilité* francés se refiere a este tipo de amortizaciones como “amortissements derogatoires”, definiéndolas como “las amortizaciones o fracciones de amortización que no corresponden al objetivo normal de una amortización por depreciación y que sean contabilizadas en aplicación de normas especiales”.

426 Sobre este punto *vid.* **D'ILLIERS**, *op. cit.*, p. 402.

427 *Décret* de 28 de Octubre de 1965. Sobre la situación vigente en estas fechas no cabe duda de que la contabilidad mercantil estaba entonces fuertemente dominada por el Derecho fiscal. De esto nos da cuenta, por ejemplo, **D'ILLIERS**, *op. cit.*, p. 401, refiriendo como ejemplo que en estas fechas no se incluía en el beneficio contable a las plusvalías provenientes de la venta de inmovilizado.

de passage extracontable del resultado contable al beneficio imponible⁴²⁸. La existencia de un *tableau de passage* por sí sola no permite deducir qué sector del derecho regula la elaboración del balance. Pero la propia normativa establecía que la inscripción en las diferentes rubricas incluidas en las cuentas, en el balance y en los cuadros anexos deberían efectuarse según las normas del *Plan comptable* “en la medida en que sean compatibles con las reglas de cálculo de la base del impuesto”. La doctrina consideró que esta disposición, inserta en una legislación cuya función principal era regular la determinación de la base imponible, ponía en evidencia una intención del legislador fiscal de regular también el balance mercantil⁴²⁹.

La Ley de presupuestos para el año 1984⁴³⁰ fue la que finalmente puso de manifiesto la falta de una definición legislativa respecto de la relación entre la legislación fiscal y la contabilidad mercantil. Esta Ley remitía a un acto normativo (*décret*) ulterior que debería definir los conceptos y principios de valoración a los que las empresas quedaban obligadas en la preparación de sus *balances*, sin especificar si dichas normas estaban destinadas a regular únicamente los aspectos fiscales, o si también deberían aplicarse al balance mercantil. En cumplimiento del mandato legal, el *décret* aprobado en 1984⁴³¹ formuló un conjunto de reglas relativas a la elaboración de las cuentas empresariales, sin que de nuevo se llevase a cabo una aclaración sobre si dichas normas deberían limitar su alcance al cálculo de la renta imponible o si se deberían aplicar también al propio balance mercantil⁴³². Adicionalmente, en este decreto se estipulaba que las empresas deberían “respetar las definiciones dictadas por el plan

428 Sobre este punto *vid.* **McCOURT/RADCLIFFE**, «*Les relations fiscalité-comptabilité*» in *France: a model for Europe?*, BTR, núm. 5, 1995, pp. 467 *et seq.*

429 Sobre este asunto *vid.* **PASQUALINI**, *Le principe de l'image fidèle en droit comptable*, Litec, Paris, 1992, p. 261 y la bibliografía ahí citada.

430 *Loi* núm. 83-1179, de 19 de Diciembre.

431 *Décret* núm. 84-184, de 14 de Marzo de 1984. Este *Décret* dio nueva redacción al art. 38 *quater* del *Code Général des Impôts*.

432 Esta ha sido la postura unánime de la doctrina contable. Así lo advierte, por ejemplo, **DAN-JOU**, *À propos du décret du 14 mars 1984*, R.F.C. núm 150 (1984), p. 407. El *Décret* estipulaba que en el cálculo del coste de adquisición, bien de los bienes producidos bien de las inmovilizaciones se deberían incluir “todos los costes directos o indirectos de producción, con exclusión de los costes financieros”. Esta regla de evaluación estaba en contradicción con las normas contables vigentes, según las cuales se debería incluir en el coste de adquisición de estos bienes a “una cuota razonable de costes indirectos, en los que se podrían incluir también costes financieros”.

general de contabilidad, cuando dichas definiciones no fuesen incompatibles con las reglas aplicables a la cuantificación del impuesto⁴³³.

La aprobación de las leyes citadas generó una intensa polémica en la doctrina francesa acerca de la relación establecida por el legislador entre el Impuesto sobre los beneficios y la contabilidad mercantil⁴³⁴. Pero las relaciones entre fiscalidad y contabilidad alcanzarían su punto de máxima tensión con la aprobación de la Ley de presupuestos para el año 1985⁴³⁵. Una disposición de esta Ley, que introdujo una modificación en el texto del *Code Général des Impôts*, obstaculizaba la posibilidad de deducir, para el cálculo del beneficio imponible, las provisiones constituidas por una empresa para encarar al pago futuro de complementos de pensiones de reforma a los trabajadores aposentados⁴³⁶. Al mismo tiempo, una segunda disposición de la misma Ley modificó el artículo 9 del *Code de Commerce* restringiendo la posibilidad de constitución de provisiones para el pago de complementos de pensiones de reforma. Como ha observado algún autor⁴³⁷, la segunda medida quedaba fuera del ámbito material de competencias de una Ley de presupuestos, toda vez que la primera disposición ya era bastante como para neutralizar los efectos de dichas provisiones sobre el presupuesto estatal.

Esta falta de una definición clara por parte de la legislación fiscal sobre su propio carácter vinculante para la contabilidad mercantil y por su vez, sobre la aceptación a efectos fiscales de las normas de contabilidad mercantil⁴³⁸ han llevado a que, en general, el balance

433 Esta disposición se ha conservado hasta el momento actual, en el art. 38 *quater* del Anexo III del *Code Général des Impôts*.

434 Sobre este asunto *vid.* **LAGARRIQUE**, *Réflexions sur le décret fiscal du 14 mars 1984*, R.F.C. núm 151 (1984), pp. 442 et seq.; **DANJOU**, *op. cit.*, pp. 406 et seq.; **CARDON**, *Comptabilization des opérations de retraite. Réflexions sur les nouvelles dispositions fiscales et comptables*, R.F.C. núm 155 (1985), pp. 4 et seq.; **PONTAVICE**, *L'émergence du Droit comptable en France*, R.F.C. núm. 150, 1984, pp. 381-393.

435 *Loi* de 15 Noviembre 1984.

436 La cuestión, durante varios años, había sido objeto de discrepancias interpretativas entre la administración fiscal y el *Conseil d'État*, la primera defendiendo la tesis de la no deducibilidad y el tribunal supremo sustentando la admisión de dichas provisiones (*vid.* a título de ejemplo, *arrêt* C.E. de 2.2.1983, *req.* 29069, *Rec. Lebon*). Sobre este punto *vid.* **CARDON**, *op. cit.*, p. 5. La modificación mencionada ha sido introducida con carácter interpretativo, lo que significó atacar la validez de la interpretación que había sido defendida en sucesivas ocasiones por el *Conseil d'État*.

437 **CARDON**, *op. cit.*, p. 5.

438 A propósito del *Décret* de 14 Marzo, **LAGARRIQUE**, *op. cit.*, p. 445, observa que, desde el

mercantil se prepare según la legislación fiscal y sólo en los aspectos que no colisionan con estas normas se aplique la normativa contable mercantil⁴³⁹. Para esta práctica⁴⁴⁰, de dudoso fundamento legal, habrá contribuido de forma definitiva la construcción del *Conseil d'État*⁴⁴¹ de la teoría de la distinción entre “errores contables” y “decisiones de gestión”⁴⁴².

En aquellas situaciones en las que la legislación fiscal establece una ventaja de uso facultativo (un beneficio fiscal), la teoría descrita de las decisiones de gestión asociada con la función probatoria de la contabilidad a efectos fiscales produce el efecto de inducir a los contribuyentes a utilizar en la contabilidad mercantil la misma valoración prevista en la normativa fiscal, a fin de asegurarse de la aceptación de dicho tratamiento por parte de la Administración fiscal⁴⁴³. Pero resulta evidente que este efecto excede del ámbito normal de actuación de una mera función probatoria de la contabilidad.

punto de vista de las consecuencias de orden contable que pueden conectarse con el mencionado diploma, “dos lecturas son posibles: (...). Una sería “sustentar que el *décret* de Marzo de 1984 es únicamente fiscal y no tiene incidencia contable”. Pero “los mismos términos utilizados en el *décret* de 14 Marzo muestran que los autores de este texto han pretendido conferirle consecuencias contables”.

439 La Mayor parte de la doctrina francesa considera que existe en Francia un sistema de “balance único”, según el cual los contribuyentes deberán elaborar solamente un balance, que deberá servir a efectos mercantiles y a efectos fiscales (en este sentido, por todos, **GEST/TIXIER**, *op. cit.*, p. 442). Pero esta conclusión no soluciona la cuestión de elegir la norma a aplicar al dicho “balance único” en los casos de divergencia entre las normas contables mercantiles y las normas fiscales.

440 En sentido contrario, **RADCLIFFE**, *The relationship between tax law and accounting principles in the United Kingdom and France*, IJT, 1993, p. 8. No suscribimos la interpretación de este autor de que el principio de conexión formal habría resultado mitigado por el establecimiento legal, en 1965, de un *tableau de passage*. De hecho la instauración de un *tableau de passage* es la prueba de que en la concepción del legislador fiscal la determinación del beneficio imponible tiene por base un balance elaborado según criterios que no están adaptados a los fines fiscales, razón por la que se necesita un ajuste extracontable.

441 Supremo Tribunal Administrativo.

442 Sobre este punto *vid.* **RADCLIFFE**, *op. cit.*, p. 8; **PLAGNET**, *op. cit.*, pp. 336 *et seq.*

443 El *arrêt* C.E. de 9.6.1971 (req. C0079, Rec. Lebon) decidió que si una empresa había aplicado un tipo de 20 por cien para la amortización de ciertos bienes, no podrá la misma empresa reclamar la corrección de este tipo al 25 por cien, como estaría permitido, a fin de compensar una corrección de la base imponible efectuada por la administración. En la misma línea, el *arrêt*

6. EL ORDENAMIENTO ITALIANO.

6.1. Evolución legislativa de la tributación de la renta empresarial.

Como señala la doctrina italiana⁴⁴⁴, los primeros gravámenes sobre la renta de tipo moderno surgieron en Italia a comienzos del siglo XIX y el primer impuesto sobre la renta mobiliaria se introdujo en el año 1864 a través la *imposta sui redditi di ricchezza mobile*⁴⁴⁵. Sin embargo, la doctrina considera⁴⁴⁶ que la introducción de una forma específica de imposición sobre los beneficios societarios data de 1868 con la creación de un impuesto di *negoziiazione sui titoli azionari e sulle obbligazioni delle società di capitali*⁴⁴⁷, pues a partir de un determinado momento de su evolución, este impuesto, que gravaba originalmente el valor de cesión de las acciones y del cual era sujeto pasivo el titular de las mismas, pasó a incidir directamente sobre el valor del patrimonio de las sociedades y pasó a estar a cargo de ellas.

El paso siguiente en la evolución de la imposición de la renta empresarial en Italia se produjo con la creación, en 1877, de un impuesto sobre la riqueza mobiliaria⁴⁴⁸, del que son sujetos pasivos tanto las personas físicas como las sociedades. En cuanto a estas últimas, cabe

C.E. de 23.5.1990 (req. 47764, Tables Rec. Lebon) decidió que una empresa que no practicó, en la contabilidad, la amortización excepcional que le estaba permitida en concepto de una inversión destinada a reducir la polución atmosférica, no podría pretender la aplicación retroactiva de esta amortización, después de que la Administración Fiscal haya considerado excesivas las amortizaciones practicadas por la empresa en el marco de la utilización de un método de cuotas depreciasivas.

444 **GALEOTTI**, *Le origini dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile in Italia*, Giuffrè, Milán, 1967, p. 15, quien señala la existencia de numerosas formas, aunque primitivas, de imposición sobre la renta mobiliaria y del trabajo ya en los Estados pre-unitarios. Según el autor citado (**Idem**, p. 38), en la Mayor parte de los Estados la introducción de dichos impuestos es el resultado de una influencia francesa, la cual se refleja en sus características principales: sistema indiciario, referencia al valor de las viviendas, de los locales de ejercicio y a los números de población de las localidades.

445 *Legge* núm. 1830, de 14-4-1864. Sobre esta legislación en particular y la evolución legislativa en Italia en el tema de la tributación de la renta *vid.* **GALEOTTI**, *op. cit.*, pp. 15 *et seq.*

446 **TABELLINI**, *L'Imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Giuffrè, Milán, 1977, p.13.

447 *Legge* 19-7-1868 n.4480.

448 *Legge* núm. 4021, de 24-8-1877.

subrayar que la normativa del impuesto hace ya una importante distinción entre los entes gravables *con base en el balance* y las restantes categorías de empresas.

Entre los años 1954 y 1958, tuvo lugar una reforma amplia del sistema fiscal. En 1954 se instituyó en el ordenamiento italiano un nuevo impuesto sobre sociedades⁴⁴⁹, que incidía a la vez sobre el patrimonio y sobre la renta de las sociedades⁴⁵⁰. En lo que concierne la tributación de la renta empresarial, este impuesto se articuló más tarde, en 1958⁴⁵¹, con un impuesto sobre la renta, en el que se distinguían y regulaban separadamente distintas categorías de renta. En este impuesto, según un esquema que todavía es lo que rige en el sistema de tributación de la renta en Italia, se regulaba el proceso de determinación de la renta empresarial.

Entre los años 1971 y 1973 tuvo lugar una nueva y amplia reforma del sistema tributario⁴⁵², en cuyo ámbito se reestructuraba también la tributación de la renta de las empresas. En este último campo, un rasgo fundamental de la reforma fue un intento de aproximar y al mismo tiempo subsanar el conflicto, originado en los veinte años anteriores, entre la legislación fiscal y la legislación mercantil respecto de la determinación de los resultados de la actividad empresarial.

449 Con la *legge 6 Agosto 1954, núm. 603*.

450 La cuota del impuesto se componía del 7,5 por mil del patrimonio imponible y del 15 por cien del beneficio global excedente del 6 por cien del patrimonio (art. 2 y 6 de la *legge 6 Agosto 1954, n.603*).

451 *Testo unico* de 29 Enero, núm. 645/1958.

452 La reforma tributaria a la que hacemos referencia se llevó a cabo por la *legge delega* de 9 Octubre de 1971 núm. 825”, por su vez desarrollada, por lo que respecta a la imposición sobre las rentas de las personas jurídicas, por el “*Decreto del Presidente de la Repubblica* núm. 597/1973”.

6.2. La definición de la base imponible en las primeras leyes tributarias.

6.2.1. El principio de “legamen” como un principio tradicional del Derecho tributario italiano.

En la doctrina italiana nos encontramos un relativo consenso⁴⁵³ en torno a la idea de que en el ordenamiento italiano ha regido un principio de “legamen”⁴⁵⁴ o dependencia entre el beneficio imponible y el balance mercantil desde los comienzos de la imposición de los beneficios empresariales. De hecho, constatamos que, ya en la Ley que creó el impuesto sobre la riqueza mobiliaria de 1877, con relación a las sociedades que estaban obligadas a la redacción y publicación de balances, la liquidación del impuesto se efectuaba con base en “el balance y en la cuenta de resultados del año solar precedente”⁴⁵⁵. Pero además, existen señales de que la fórmula se conservó como un elemento basilar del sistema, pues según la Ley de 1958, la renta imponible debería “determinarse con base en los resultados del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias ()”⁴⁵⁶.

Delante de estos datos normativos, no parece resultar dudoso que la legislación fiscal italiana ha reservado desde estas fechas a la contabilidad mercantil un papel en la determinación de la renta imponible empresarial. Se puede además aceptar como un aspecto relativamente consensual que dicho papel se caracterizaba por la determinación de la renta imponible estar en cierto modo “ligada” (*legatta*) a los datos ofrecidos por el contribuyente en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias mercantiles⁴⁵⁷. Pero lo que acabamos de decir no es suficiente como para definir el modo en el cual “se articulaba esta conexión con el proceso de cálculo del montante de la renta imponible”⁴⁵⁸.

453 Por ejemplo, **FALSITTA**, quien refleja la idea mencionada en *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Giuffré, Milán, 1985, p. 4; y **GALEOTTI-FLORI**, *Aspetti fiscali della politica di bilancio*, Riv. Dot. Com., núm. 6, 1974, p. 961.

454 “Principio de legame”.

455 Art. 25 del *testo unico dell'imposta di ricchezza mobile*. Sobre el punto *vid.* **MENTI**, *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, Cedam, Padua, 1997, p. 4.

456 Art. 119 del *testo unico* del 29 de Enero, núm. 645/1958. Con el sentido de que en esta Ley se establece el principio de determinación del beneficio imponible con base en el balance mercantil, *vid.* **MENTI**, *op. cit.*, p. 2.

457 **MENTI**, *op. cit.*, p. 34.

458 **MENTI**, *op. cit.*, p. 34, defiende la idea mencionada en los siguientes términos: “la cuestión era si el impuesto debería ser cuantificado directamente sobre los ‘resultados’ del balance y de la

Desde el inicio, sobre este punto brotaron en la doctrina italiana una serie de posiciones antagónicas. Para una primera corriente interpretativa⁴⁵⁹, la conexión que se estableció en las sucesivas leyes entre la base imponible y la contabilidad mercantil debe interpretarse como la fundación de un sistema de *balance único*; mientras para otra corriente doctrinal⁴⁶⁰, que ha acentuado sobre todo el aspecto de que las mismas leyes fiscales siempre establecieron sus propios criterios contables, el sistema italiano ha sido desde sus comienzos un sistema de *doble balance*⁴⁶¹.

La evolución legislativa de los comienzos del siglo XX, en cierto modo confirma la insuficiencia del marco legislativo, dando plena justificación a las disputas doctrinales mencionadas⁴⁶². Así, por ejemplo, en una norma de 1926⁴⁶³ se dispuso que la imposición efectuada a partir del balance del año solar precedente tenía “normalmente carácter definitivo”; pero ya en un reglamento del 1929⁴⁶⁴ se detallaba que “el balance económico de una sociedad no es – y para algunas partidas necesariamente no puede ser – igual al balance fiscal”, previéndose en dicha norma la obligación de adjuntar al balance “la declaración verdadera y propia de los beneficios gravables”. Las disposiciones mencionadas contenían una referencia implícita a una práctica que resultaba normal en aquéllas fechas, por parte de los administradores de las sociedades, consistente en entregar a la Administración fiscal solamente el balance aprobado

cuenta de pérdidas y ganancias (...), o si los ‘resultados’ representaban datos de referencia para proceder a la individualización de la base imponible, y, por tanto, a la determinación del impuesto debido”.

459 Representado sobre todo por **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 4; y **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, p. 961.

460 **MAZZA**, *L'autonomia economica e giuridica della “dichiarazione annulæ”*, Riv. Dot. Com., 1975, p. 218 *et seq.*

461 De hecho, ya en la ley de 1877 se contenían algunas reglas bastante precisas sobre los gastos deducibles, además de que se consagraba el principio de inherencia de los mismos gastos. En el art. 32 del *testo unico* se disponía que eran deducibles los gastos inherentes a la producción, como el consumo de materias primas y de instrumentos, los salarios de los operarios, el alquiler de los locales, las comisiones de venta y similares”.

462 Sobre esta evolución *vid.* en particular **MENTI**, *op. cit.*, pp. 34 *et seq.*

463 *Decreto legislativo* de 20 de Septiembre de 1926, núm. 1643, art. 7.

464 Reglamento de 28 de Enero de 1929, núm. 7386, art 2.4.

a efectos mercantiles con efectos en la liquidación del impuesto⁴⁶⁵, sin ninguna declaración de carácter tributario ni ninguna información adicional. Pero esta práctica no era aceptada por la Administración que, por el contrario, exigía que el contribuyente efectuase una transformación del beneficio mercantil en un beneficio imponible, mediante la declaración fiscal.

En la normativa impositiva de 1958, ya mencionada, de conformidad con el principio tradicional que acabamos de mencionar, se establecía que la renta de los sujetos gravables sobre la base del balance mercantil⁴⁶⁶ se determinaba a partir de los resultados del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias o del “*rendiconto*”. No obstante, en esta época, la legislación fiscal incluía, al contrario de las leyes precedentes, una extensa regulación para la determinación de los componentes de la renta imponible, con frecuencia no sólo divergente sino, en ocasiones, incluso antagónica con la normativa civil⁴⁶⁷. La doctrina⁴⁶⁸ estimó que la legislación fiscal de 1958 regulaba de modo ambiguo la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil. Por este motivo, la cuestión de la relación entre la legislación fiscal y el balance mercantil ganó en este período una mayor relevancia, como se puede observar atendiendo a la numerosa jurisprudencia que se generó sobre el tema mientras el impuesto estuvo vigente.

465 De esta práctica se da cuenta en **MENTI**, *op. cit.*, p. 35. Según el autor, se produjo una progresión gradual desde la previsión contenida en el art. 25 del *testo unico* del 1877, “en el que el balance constituía “*titolo legale d'imponibilità*”, hasta la ley sobre la declaración fiscal aprobada en 1951 (D.P.R. de 5 Julio de 1951, núm. 573) en la que es la declaración fiscal, acompañada del balance, la que debe representar la renta imponible (**Idem**, p. 37). Sobre el mismo tema se puede ver también un estudio muy detallado en **SAMPIERI-MANGANO**, *L'imposta di ricchezza mobile e le società commerciale per azioni*, Società Editrice Libreria, Milán, 1935, pp. 553 *et seq.*

466 Artículo 119 del *testo unico delle imposte sui redditi*, D.P.R. de 29.1.1958 núm 645. La disposición se remitía en este punto al art. 8 de la ley que enunciaba el elenco de las categorías de sujetos pasivos “a gravar con base en el balance”. Sobre el punto *vid.* **VISENTINI**, *Disciplina fiscale delle società*, Riv. Soc., núm. 27, 1982, p.140.

467 *Vid.* acerca, por ejemplo, **FANTOZZI**, *Le valutazioni dei beni delle società ai fini del bilancio e della dichiarazione dei redditi*, DPT, Vol. I, 1970, pp. 842 *et seq.*, en el que el autor se refiere a la existencia de distintos criterios para la evaluación de activos en la ley fiscal y en la mercantil.

468 **VISENTINI**, *op. cit.*, p. 140, manifiesta que el *testo unico* de 1958 disciplinaba de modo impreciso el tema de la relación entre balance mercantil y renta tributaria, pues si, por un lado, consagraba una vinculación de la determinación de la renta imponible al balance mercantil, ya por otro no aclaraba cuales debían ser las relaciones entre la disciplina civil y la disciplina fiscal.

6.2.2. La cuestión de la dependencia inversa de facto en la vigencia de la legislación de 1958.

Durante la vigencia de la Ley de 1958 tuvo singular resonancia en la jurisprudencia y en la doctrina italianas la designada problemática de las llamadas “reservas gravadas”, que se halla estrechamente conectada con el tema de la relación entre la determinación del beneficio imponible y la contabilidad mercantil⁴⁶⁹. En distintos supuestos de gastos como es el caso de las amortizaciones de inmovilizado, la valoración de existencias finales o las provisiones, la divergencia entre los criterios fiscales y los mercantiles daba lugar a la deducción de gastos, en el balance mercantil, en una medida que no resultaba admisible según la norma tributaria⁴⁷⁰. Como consecuencia, el beneficio imponible quedaba inferior al beneficio mercantil y la diferencia se contabilizaba como una reserva. Cuando la Administración fiscal, durante un proceso de comprobación, practicaba una corrección al alza del valor contabilizado, se planteaba la cuestión de si el montante de la corrección debería ser objeto de una compensación simétrica (reducción) en los ejercicios sucesivos⁴⁷¹. De aceptarse una tal compensación simétrica ello implicaría que el contribuyente, en los ejercicios siguientes, estaría autorizado a presentar, en su declaración fiscal de renta, una divergencia (para menos) entre los valores de la renta imponible y del balance mercantil los. Primeramente, la práctica de la Administración

469 Sobre el tema *vid.* por ejemplo **FANTOZZI**, *Le valutazioni...*, *cit.*, en particular pp. 854 *et seq.*

470 El término “reservas gravadas” se deriva de que, en el ámbito fiscal, se reputaban como excesivos los gastos contabilizados en estas situaciones, lo que, consecuentemente, autorizaba a que se tuviesen la consideración de “reservas ocultas”. Una vez efectuada la liquidación definitiva del impuesto, se expresaban en el balance los valores objeto de corrección a través de una cuenta del pasivo (sobre este punto *vid.* **BOCCHINI**, *La “chiarezza”...*, *cit.*, p. 403).

471 El problema mencionado se planteaba con particular incidencia en conexión con la valoración de existencias. Para una mejor comprensión del problema, que no es extraño a los ordenamientos español y portugués, será útil exponerlo a través de un ejemplo. Se supone que en la contabilidad de una empresa, en un ejercicio, se valoran los inventarios por un valor de 100 y el fisco determina que el valor a efectos fiscales se corrija a 120. Si, en el ejercicio siguiente se venden las mercaderías por 120, ello determinará registrar un ingreso de 20 en la contabilidad, que no deberá incluirse en el beneficio imponible, bajo pena de doble imposición. Pero esto, por su vez, supone, que en este segundo ejercicio se acepte no incluir en la base imponible una ganancia reflejada en el balance mercantil. Durante mucho tiempo, la administración fiscal no acepto realizar esta corrección simétrica. Esto fue una fuente de dependencia inversa, ya que, para soslayar la doble imposición, al contribuyente no quedaba más que redactar su balance mercantil de conformidad con las normas fiscales.

consistió en rechazar esta divergencia, con la consecuencia de producirse por esta vía una doble imposición⁴⁷². Para soslayar la doble imposición, el único medio del que disponía el contribuyente consistía en preparar su balance mercantil de acuerdo con las normas fiscales, originando una dependencia inversa (el balance mercantil obedecía a las normas fiscales) *de facto*.

Las sucesivas decisiones de los tribunales sobre el asunto fueron contradictorias, pronunciándose la *Commissione centrale*⁴⁷³ bien por la posibilidad, bien por la imposibilidad de contabilizar la reserva en ejercicios sucesivos sin tener que sujetarse a una doble imposición. Cabe precisar que lo que se discutió en estos casos, en la esencia, fue la necesidad de deformar el balance mercantil en los ejercicios subsiguientes a la corrección *ex officio*, a fin de mantener una correspondencia formal entre la declaración fiscal y el balance mercantil. En otras palabras, se estaba discutiendo el reflejo sobre el balance mercantil, de las correcciones efectuadas de oficio sobre la renta imponible.

También respecto al Derecho mercantil, la jurisprudencia tuvo que ocuparse de una serie de cuestiones relacionadas con la deformación de la información contable motivada por el cumplimiento de las normas fiscales. Respaldados en los principios del control judicial del balance, que venía siendo afirmado en la jurisprudencia desde finales de los años treinta⁴⁷⁴, y de “veracidad”, en un significativo número de casos, los tribunales no dudaron en declarar la ilicitud de los balances mercantiles impugnados por socios minoritarios, por valoraciones realizadas con la intención de observar los criterios fiscales o de utilizar los be-

472 Según **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p.112, la normativa fiscal, el *testo unico* de 1958, supeditaba la deducción de los gastos no aceptados en un ejercicio posterior, a la condición de que los mismos fuesen retomados en el balance. La reinserción de los valores negativos no admitidos en el balance se efectuaba por contrapartida de la constitución de una “reserva grabada”.

473 En la decisión de 15 de Noviembre de 1968, núm. 99480, la *Commissione centrale* estimó que el valor atribuido de oficio por la administración fiscal a las existencias al final de un ejercicio debe ser tomado como el valor inicial, a nivel fiscal, en el ejercicio siguiente; En 24 de Octubre de 1969, la misma *Commissione centrale* (núm. 939) negó la posibilidad de contabilizar la reserva gravada en ejercicios posteriores, sin que ello diese lugar a nueva imposición. Sobre este punto *vid.* en particular, **ANTONINI/SALVATORI/VISENTINI**, *Disciplina fiscale delle società*, Riv. Soc., año XVI, 1971, pp. 359 *et seq.*; y también **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p.112.

474 Sobre este punto *vid.* en particular **BOCCHINI**, *La “chiarezza”...*, cit., pp. 374 *et seq.*

neficios fiscales. En materia de amortizaciones, por ejemplo, los tribunales estimaron⁴⁷⁵ que no eran conformes con la legislación civil, y por ende no eran válidas en el marco mercantil, las amortizaciones por cuotas constantes, según un esquema rígido e inmodificable, y que las amortizaciones deberían reflejar en cada ejercicio la efectiva depreciación sufrida por el bien. En muchos otros asuntos, los tribunales declararon inválidos balances societarios en los que se habían aplicado los criterios fiscales de valoración, en detrimento de las normas mercantiles⁴⁷⁶.

Creemos que no tiene un parangón con los restantes ordenamientos que hemos estudiado la avalancha jurisprudencial que se produjo en Italia en estos años⁴⁷⁷ y reviste interés subrayar que, al menos en parte, ésta habría sido impulsada por el debate que se produjo

475 Son ejemplo de la mentada jurisprudencia las siguientes sentencias: Tribunal de Milán de 11 de Febrero 1971, en Riv. Dot. Com., 1972, p. 144; Tribunal de Milán de 6 Noviembre 1969, Riv. Dot. Com., 1970, pp. 205 *et seq.*; *Appellazione* de Milán, de 11 de Septiembre 1969, Foro Padua, 1970, Vol. I, pp. 811 *et seq.*, analizadas en **BONNELLI**, et. al, *Casi e materiali di Diritto Commerciale, I, Società per azioni*, Giuffrè, Milán, 1974.

476 Así, por ejemplo, las sentencias de la *Cassazione* del 13 de Febrero de 1969, núm. 484, en Giur. It., 1971, Vol. I, núm. 1, p. 628; del Tribunal del Milán del 25 de Octubre de 1971, en Giur. It., 1972, Vol. I, Parte 2, pp. 81 *et seq.*; Tribunal de Milán del 23 de Diciembre de 1968, en Giur. It., 1969, Vol. I, Parte 2, p. 129; del Tribunal de Pavia del 26 de Noviembre de 1970, en Giur. It., 1971, Vol. I, Parte 2, p. 382.

477 Un estudio muy exhaustivo de la jurisprudencia mencionada se puede encontrar en **BOCCHINI**, *La "chiarezza"...*, *cit.* En su estudio, el autor demuestra como la jurisprudencia y la legislación pasaron gradualmente de una postura, que se mantuvo hasta los años 30 del siglo pasado, de un "estricto agnosticismo" frente a la contabilidad mercantil, hacia un pleno reconocimiento de la posibilidad de un control judicial de las cuentas empresariales, a fin de asegurar la protección de los intereses legítimos de los socios minoritarios y de terceros en una información contable verdadera y precisa. Sin embargo, el autor no deja de advertir (por ejemplo, p. 384) el papel que la doctrina jugó en este cambio, refiriéndose principalmente a una corriente doctrinal (presidida inicialmente por **VIVANTE**, *Trattato di diritto commerciale*, Vol. II, Turín, Bocca Editori, 1893, p. 502 y más tarde por **COLOMBO**, *Disciplina del bilancio e norme tributarie: integrazione, autonomie o inquinamento?*, Riv. Soc., año 25, 1980, Parte I, pp. 1171-1195, pero seguida por muchos otros mercantilistas, como **CASÓ**, *Il controllo legale dei conti*, Riv. Dot. Com., núm. 6, 1982, p. 1038), que abogó de forma vehemente por el carácter imperativo de las normas mercantiles sobre las cuentas societarias y la independencia de la contabilidad mercantil con relación al proceso de determinación de la renta imponible.

en la doctrina sobre la imperatividad e independencia de las normas contables mercantiles frente el Derecho fiscal. Pero el contexto más apropiado para un examen detallado de los argumentos invocados por las dos corrientes doctrinales viene dado por el sistema establecido tras la reforma de 1973.

6.3. La reforma legislativa de 1973 – el concepto de *doppia rotta*.

6.3.1. El acercamiento a los principios contables y la conexión al balance concreto.

La nueva Ley de impuesto sobre la renta viene marcada por un esfuerzo de atenuación del principio de “*legamen*” entre la renta imponible y el balance mercantil⁴⁷⁸ y por un intento de aproximar la renta gravable a los “correctos principios contables”⁴⁷⁹. Ya en los trabajos preparatorios de la reforma, la cuestión de la forma de determinación de la renta mereció, como hemos señalado antes, una atención muy particular⁴⁸⁰. Según el texto precedente del proyecto de Ley de autorización legislativa, se establecían como criterios principales para dicha determinación que la renta imponible fuese “una renta efectivamente producida” y que

478 Conviene notar que la década de setenta del siglo XX asiste al rápido debilitamiento de las últimas dictaduras en Europa Oeste y es una época marcada por fuertes vientos de democracia y lucha contra el Estado fuerte en todo el mundo occidental. Así como en el período entre 1940 y 1979 vemos el Derecho tributario (el fisco) sobreponerse al Derecho civil/mercantil por toda Europea, a partir de 1970 esta relación de fuerzas va empezar a invertirse en toda Europea occidental. En los países de tradición más autoritaria, llega a observarse un movimiento de presión para una tributación de las empresas según su *renta real*, del que el caso portugués es paradigmático (CASALTA, *O Quadro constitucional da tributação das empresas*, AAFDL, Lisboa, 2001, p. 29). El concepto de *doppia rotta*, un concepto con insuficiente rigor científico (GALEOTTI-FLORI, *op. cit.*, nota 26), expresa la idea de conciliar el interés del fisco, el cual supone mantener las normas valorativas fiscales objetivas que mientras tanto había sido desarrolladas, con el interés de una “verdad flexible” de las cuentas mercantiles. De esta idea nace el mecanismo de las correcciones extracontables, bien conocido en nuestros días y este mecanismo es el que se pone en práctica con legislación italiana de 1973 (CROVATO, *L'irrelevanza fiscale delle plusvalenze iscritte, un altro passo verso la divaricazione tra valori fiscali e valori di bilancio*, Ras. Trib., núm. 2, 1999, p. 390).

479 TOMASÍN, *Contrasti veri e apparenti tra normativa civilistica e tributaria in materia di bilancio e i principi contabili*, Ras. Trib., I, (1980), p. 53.

480 Sobre este punto GALEOTTI-FLORI, *op. cit.*, nota 26, quien advierte que la Mayoría de los miembros de la comisión de estudio para la reforma se expresó a favor del sistema de doble balance.

la materia debería estar regulada “según criterios idóneos para la mayor adecuación posible de la renta imponible a la efectivamente producida”⁴⁸¹. Pero en el transcurso del debate parlamentario se invirtieron estas directrices legales, optándose por establecer en la legislación la exigencia de que el régimen de la determinación de la renta imponible se conformase de acuerdo con la renta “calculada según principios de competencia económica”⁴⁸².

La doctrina⁴⁸³ interpretó esta exigencia de la normativa legal, por sinécdoque, como correspondiendo a una intención del legislador de adoptar un concepto de renta imponible construido en conformidad con los principios elaborados por la ciencia económica hacendística. De hecho, esta opción del legislador intentaba responder a la exigencia de una tributación de la renta empresarial según la capacidad contributiva efectiva⁴⁸⁴.

Es también en la normativa del 1973⁴⁸⁵ que el legislador introduce una fórmula que se conserva en la actualidad en el ordenamiento italiano y en muchos otros ordenamientos del sistema jurídico continental, aunque con ciertos matices diversos. Hablamos de la fórmula de la conexión al balance mercantil. Por este motivo, los problemas de interpretación que se levantaron en aquél momento y en torno a los cuales se desarrolló una polémica que se mantuvo durante dos decenios, pueden ser de una utilidad general para ayudar a alumbrar

481 Sobre este punto *vid.* **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 144.

482 **D'AMATI**, *Inquinamento...*, *cit.*, p. 1798, advierte que la nueva legislación “opera una profonda

trasformación, con el cambio del principio de caja (art. 91 del T.u.i.r.), al de competencia, en el cálculo del rendimiento neto.

483 **TOMASÍN**, *Contrasti...*, *cit.*, p. 54. Según el autor (*op. cit.*, nota 4), el texto de la ley citado pretende reconducir a los principios contables elaborados por la ciencia hacendística y no necesariamente al Derecho contable mercantil. La opinión viene secundada por **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 77.

484 **ANDREANI**, *op. cit.*, p. 100; Pero la intención del legislador era todavía más progresiva. **D'AMATI**, *Inquinamento...*, *cit.*, p. 1798 llama la atención para que en los textos preparatorios se declara que la referencia al principio de competencia económica como criterio temporal de imputación de los hechos financieros, implicaba una invitación tácita a acudir a la doctrina “il tacito invito a ricorrere alla dottrina economico-finanziaria per la interpretazione della normativa tributaria”.

485 D.P.R. núm. 597/1973.

la problemática que nos ocupa y no solamente respecto a la legislación italiana concreta de 1973.

En la Ley del impuesto sobre la renta aprobada en 1973, hay dos disposiciones principales que definen la relación entre la base imponible del impuesto y la contabilidad mercantil. En la primera de ellas⁴⁸⁶ se establecía que “la renta empresarial está formada por los beneficios netos obtenidos en el período impositivo, determinados partiendo del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, con las variaciones derivadas de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones de este título”. En la segunda⁴⁸⁷, se disponía que “los gastos y las cargas no serán deducibles si no se han imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias adjunta a la declaración. Son deducibles, en cambio, aquellos gastos y cargas imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias de un período fiscal precedente, si y en la medida, en que la deducción haya sido diferida por una norma obrante en los artículos precedentes”.

6.3.2. Las tesis interpretativas del doble balance y del balance único — de nuevo el problema de una formulación equívoca.

La interpretación de las citadas disposiciones ha suscitado bastantes dificultades. La mención efectuada en el primero de los preceptos a “la cuenta de pérdidas y ganancias adjuntada a la declaración” ha sido interpretada por un sector mayoritario de la doctrina⁴⁸⁸

486 Art. 52.1.

487 Art. 74.2.

488 El principal representante de esta interpretación, y al mismo tiempo uno de los más representativos defensores del sistema de balance único es **FALSITTA**, que dedicó al tema una vasta bibliografía, en la que se incluyen los siguientes escritos: *Il problema delle interrelazioni tra normativa di diritto commerciale e di diritto tributario nella disciplina del “conto profitti e perdite” delle società per azioni*, en *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, I, 1977, pp. 218 *et seq.*; *Ammortamenti anticipati: un preteso conflitto tra norma civilistica e norma tributaria*, *Giur. Com.*, I, 1979, pp. 515 *et seq.*; *Convergenze e divergenze tra diritto tributario e diritto commerciale nella disciplina del bilancio di esercizio*, *Giur. Com.*, I, 1980, pp. 193 *et seq.*; *Ancora alcune precisazioni intorno all'ammortamento anticipato e alle plusvalenze accantonate e reinvestite*, *Giur. Com.*, I, 1981, pp. 149 *et seq.*; *La questione delle divergenze tra normativa di diritto commerciale e tributario sul reddito d'impresa*, *Riv. Soc.*, I, 1981, pp. 870 *et seq.*; *Postilla allo scritto di C. Bafile sui requisiti ed effetti del bilancio nella determinazione del reddito d'impresa*, *Ras. Trib.*, I, 1984, pp. 149 *et seq.*; *Problemi di valutazione in tema di “immobilizzazioni” e di beni gratuitamente devolvibili*, *Ras. Trib.*, I, 1984, pp. 219 *et seq.*; *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e “bilancio fiscale”*, *Giur. Com.*, I, 1984, pp. 876 *et seq.* Todos los estudios hasta aquí citados

como una referencia al balance⁴⁸⁹ elaborado según la normativa civil, para los fines propios de la normativa civil. Según este planteamiento, la norma tributaria preceptuaba la utilización “automática”, para fines impositivos, del resultado emergente de la cuenta de pérdidas y ganancias elaborada y aprobada en acatamiento de la normativa mercantil, lo que supondría un nexo de prejudicialidad-dependencia⁴⁹⁰. Así entendido, el principio resultaba reforzado en la segunda disposición, en la que se establecía, como regla general, la no deducibilidad de los costes no imputados previamente en dicha cuenta de pérdidas y ganancias⁴⁹¹. Este aspecto

fueron recopilados en *Il bilancio...*, cit.; con posterioridad a esta última obra, se publicó, del mismo autor, *La Dichiarazione tributaria ed il bilancio d'esercizio*, en AMATUCCI, A., (dir.), *Tratatto di Diritto Tributario*, Vol. III, Cedam, Padua, 2001. Pero la interpretación según la cual en la ley de 1973 se consagró un sistema de balance único tuvo otros defensores igualmente ilustres, entre los cuales se pueden citar: **TABELLINI**, *op. cit.*, p. 359, según quien “las normas en examen parecen establecer el principio según el cual la determinación de la renta imponible debe partir de una síntesis contable ya adquirida, aquella expuesta en la cuenta de pérdidas y ganancias, asumiendo, como base de partida, la valoración civil de sus resultados”; **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, p. 955; **CICOGNANI**, *Ammortamenti anticipati e apparente incompatibilità fra gli art. 52.1 e 74.2 del D.P.R.29 settembre 1973, núm. 597*, RDFSE, Vol. XXXVIII, II parte, 1979, p. 131; **LIBONATI**, *Bilancio delle società. Estratto dall'appendice del Novissimo Digesto italiano*, UTET, Turín, 1979, p. 56; **ZIZZO**, *Il reddito d'impresa*, en **FALSITTA'**, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Cedam, Padua, 2000, p. 165; **PICCINELLI**, *Il bilancio di esercizio nella normativa tributaria*, Cedam, Padua, 2000, p. 80; **TOMASIN**, *Considerazioni sull' autonoma determinazione del reddito d' impresa ai fini fiscali*, *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. XLVI, Parte I, 1975, pp. 3-16; **BAFILE**, *Considerazioni sui requisiti e sugli effetti del bilancio nella determinazione del reddito d'impresa*, *Ras. Trib.*, núm. 3, (1984), p. 162; y **VISENTINI**, *op. cit.*, p. 140.

489 Según el *Codice Civile* italiano (art. 2423.1.c.) los estados financieros obligatorios (*bilancio de esercizio*) son tres y se componen de un estado patrimonial correspondiente al balance en el ordenamiento español (*stato patrimoniale*), de la cuenta de pérdidas y ganancias (*conto economico*) y un anexo (*nota integrativa*).

490 Sin querer anticipar en este punto el concepto de conexión formal, nos remitimos a la definición dada por **GARCÍA MORENO**, *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*, Tecnos, Madrid, 1999, p.35, como “una puesta en contacto puramente formal o documental, que se produce entre la declaración del impuesto y la cuenta de resultados del ejercicio, esto es, entre la determinación de la renta o el régimen de estimación directa y el resultado que figura en los estados contables, calculado por el sujeto pasivo”.

491 En este sentido, **BAFILE**, *Considerazioni...*, cit., p. 168.

fue denominado el principio de la “prejudicialidad” del balance mercantil con relación a la determinación de la renta imponible⁴⁹².

Por el contrario, para una corriente doctrinal minoritaria⁴⁹³, pero aun así importante, las mismas disposiciones anteriormente citadas consagraban un sistema de “*doppio binario*”⁴⁹⁴, que se caracterizaría por la existencia de dos cuentas de pérdidas y ganancias, una en el “campo del balance de ejercicio, otra en el campo de la declaración fiscal”⁴⁹⁵. Habida cuenta la finalidad de nuestro análisis, podemos obviar algunos de los numerosos matices que el concepto de “*doppio binario*” presenta, para poner de relieve que para los defensores de la teoría del “*doppio binario*”, éste implica la posibilidad de efectuar valoraciones autónomas en la determinación de la renta gravable, en comparación con aquellas efectuadas en el balance mercantil. Esta posibilidad, que rechazan absolutamente los defensores del primer sistema, la justifican los partidarios de la teoría del “*doppio binario*” basándose en distintos aspectos del régimen jurídico: i) la norma que prevé variaciones sobre el beneficio mercantil; ii) la exis-

492 **TOMASÍN**, *Contrasti...*, cit., p.55 ; **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 5; **ANDREANI**, *Le modifiche nella disciplina della fiscalità*, en MUSAIO, A. (ed.), *La riforma del diritto societario. Profili economico-aziendali*, Franco Angeli, Milán, 2005, p. 103.

493 Uno de los principales representantes de esta tesis fue **MAZZA**, del cual se puede ver, por ejemplo, *Interrelazioni e interferenze tra bilancio d'esercizio e dichiarazione fiscale*, Riv. Dot. Com., núm. 6, 1974, pp. 993 *et seq.*; y *L'autonomia economica e giuridica della “dichiarazione annullae”*, Riv. Dot. Com., 1975, pp. 195 *et seq.* Pero antes de estos estudios el mismo autor ya había expuesto su tesis, durante la vigencia de la Ley tributaria del impuesto sobre la renta de 1958, por ejemplo, en *Scritture e bilanci*, Giuffrè, Milán, 1962. La misma tesis fue suscrita por otros autores, entre los que se cuentan **MORONI**, *Le serie dei bilanci normali e dei conti conseguenti del reddito fiscale*, Il Sole-24 Ore de 20 Julio 1974, p. 8; y **DE DOMINICIS**, *Certificazione d'ufficio per i bilanci*, Il Sole 24 Ore de 25 de Julio 1973, p. 3, ambos citados por **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, nota 26; y también **NANULA**, *L'equivoco del cosiddetto bilancio fiscale*, Bol. Trib., I, 1979, pp. 781 *et seq.*

494 **MAZZA**, *Interrelazione...*, cit., p. 1000, adopta en vez del término antes mencionado, pero con el mismo significado, el de “doble carril” (*doppia rotaia*). La concepción de este autor sobre la relación entre la determinación de la renta gravable y el balance mercantil será explorada más en detalle infra, en el Capítulo III, punto 4.3.4. Sobre la tesis del *doppio binario*, en la actualidad, **ANDREANI**, *op. cit.*, p. 111.

495 **MAZZA**, *Interrelazioni...*, cit., p. 1000.

tencia de unas normas autónomas de valoración en el Derecho fiscal; y iii) la diferencia entre los objetivos de la determinación del beneficio en el campo mercantil y en el campo fiscal⁴⁹⁶.

Se ha sostenido, por ejemplo⁴⁹⁷, que el artículo 74.2, al eliminar la posibilidad de deducir fiscalmente los gastos no inscritos previamente en el balance mercantil, contenía una contradicción con la norma que estipulaba que el beneficio fuese determinado a partir del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, sometiéndose en seguida a las variaciones derivadas de la normativa fiscal. Si esta norma suponía una modificación *a posteriori* – es decir, externa al balance mercantil – del resultado alcanzado en este, ya el primer precepto indicaba la imposibilidad de una divergencia entre el resultado contable mercantil y la renta imponible, por lo menos en lo concerniente a los componentes negativos. Para algún defensor⁴⁹⁸ de la tesis del “*doppio binario*”, la mencionada incongruencia sólo podría solucionarse en un sistema de doble balance, en que la cuenta de pérdidas y ganancias a la que se refería la norma fiscal fuese una cuenta elaborada específicamente a efectos impositivos⁴⁹⁹.

Además de esta alegada incongruencia, esta segunda tesis buscaba apoyo en un conjunto de disposiciones de las cuales resultaba, según se defendía, la posibilidad de que el contribuyente declarase a efectos fiscales un beneficio no sólo divergente sino también calculado con independencia del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias mercantil. Entre los preceptos invocados estaba el propio artículo 52.1, que preveía que la renta imponible se obtendría mediante la introducción de “variaciones” sobre el resultado de la cuenta

496 Sobre esta polémica *vid.* también **MONTI**, *Reddito civile e reddito fiscale*, Cedam, Padua, 1994, p. 12.

497 **NANULA**, *op. cit.*, p. 793.

498 **MAZZA**, *Interrelazioni...*, *cit.*, p. 998.

499 Sobre esta alegada contradicción, propuso **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, pp. 157 *et seq.*, una interpretación según la cual el art. 74.2 actuaría como norma especial con relación a la norma general contenida en el art. 52.1 y se aplicaría restrictivamente, sólo a las variaciones correspondientes a un aumento de gastos. Se salvaría así la utilidad de la norma general, al permitir que para la determinación de la imponible concurriesen variaciones en aumento o en disminución de ingresos y variaciones en disminución de costes. En cuanto al documento explicativo previsto en el art. 3 del D.P.R. núm. 600 estimaba este mismo autor que su función era meramente aclarativa, justificada porque en la época la práctica contable se limitaba a la elaboración de “cuentas sintéticas” (*Idem.*, p. 164).

de pérdidas y ganancias⁵⁰⁰. Se invocaba siempre una disposición contenida en el decreto de *accertamento*⁵⁰¹, según la cual, “si de la cuenta de pérdidas y ganancias no resultan los ingresos, los gastos, las existencias y otros elementos necesarios para la determinación de la renta imponible” dichos elementos deberían indicarse en un documento anexo, que demostrase dichos componentes⁵⁰². Otra disposición⁵⁰³ del mismo texto legal ordenaba que el contribuyente presentase su declaración del impuesto sobre la renta incluso en la hipótesis de que no se aprobase el balance mercantil⁵⁰⁴. Se invocaba además la disposición del reglamento de *accertamento* en la que se establecía que los sujetos pasivos del impuesto deberían redactar el balance de conformidad con las normas del *codice civile*, respetando “los términos establecidos para la presentación de la declaración”⁵⁰⁵.

Sin embargo, hay que resaltar que no existía tampoco una uniformidad en los conceptos y en los criterios en los que se basaban los defensores de una y otra tesis⁵⁰⁶. Así por ejemplo, algún autor⁵⁰⁷ ha defendido la tesis del balance único, pero admitiendo a la vez que el

500 Parece importante precisar que la cuenta de pérdidas y ganancias que aquí se menciona, para los defensores de esta tesis, era una pieza financiera elaborada específicamente para fines fiscales, aunque respetando los criterios civiles (por ejemplo, **MAZZA**, *Interrelazioni...*, cit., p. 1000).

501 Art. 3 del D.P.R. del 29 de Septiembre de 1973, núm. 600. Para un análisis detallado de las implicaciones del régimen establecido por este reglamento para la cuestión que estamos examinando vid., **NUZZO**, *Ricostruzione del contenuto dei rapporti tra bilancio civile e dichiarazione*, Giur. Com., Ano XII, Parte I (1985), pp. 810-853pp. 83 *et seq.*

502 **MAZZA**, *L'autonomia...*, cit., p. 220; **NANULA**, *op. cit.*, p. 781. Según una interpretación contraria, de la cual es representativo **BAFILE**, *op. cit.*, p. 160, la función del dicho documento anexo estaba limitada a aclarar la cuenta de pérdidas y ganancias, pero podría modificar la respectiva sustancia o el resultado final”.

503 Art. 9 del D.P.R. del 29 de Septiembre de 1973, núm. 600.

504 Invoca este argumento **MAZZA**, *Interrelazioni...*, cit., p. 997, quien considera que en esta norma “imprime a la declaración fiscal un carácter incontrovertible de autonomía jurídica”.

505 Art. 15 del D.P.R.1973/600.

506 Para una revisión de las distintas tesis propuestas en la época para interpretar los artículos 52.1 y 74.2 del *testo unico* de 1973 vid. **CICOGNANI**, *Ammortamenti...*, cit., pp. 132 *et seq.*

507 **NANULA**, *op. cit.*, p. 791. Según este autor, “aunque en el balance (...) un componente positivo de la renta haya sido computado según las reglas de valoración previstas en el código civil, no puede considerarse inhibida la posibilidad del contribuyente de exponer en el anexo el mismo componente según la menor configuración gravable eventualmente prevista en el plano

contribuyente estaba autorizado a reformar el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en la declaración fiscal, a su libre criterio, siempre que se respectasen los límites fijados en la normativa fiscal. Ya no se trataría pues, según esta interpretación, de efectuar simplemente las variaciones impuestas por la normativa fiscal, sino de proceder a nuevas valoraciones admitidas en esta normativa con el objetivo de obtener un resultado fiscal más ventajoso⁵⁰⁸.

6.3.3. El problema del reflejo de las normas fiscales sobre el balance mercantil – “*dipendenza rovesciata*”.

Las divergencias en la interpretación de las normas fiscales mencionadas no se quedaban en este punto, si no que igualmente se generó una división doctrinal respecto de la repercusión de las normas fiscales sobre el balance mercantil. A la vez que se supeditaba la deducción de gastos y cargas dentro del proceso de determinación de la renta imponible, bajo la condición de que los mismos se hubiesen deducido previamente en el balance mercantil, la norma tributaria establecía asimismo un conjunto de supuestos en los que se permitía una valoración de los hechos económicos, a efectos fiscales, no comprendida en ninguna de las soluciones permitidas según el régimen mercantil⁵⁰⁹. Al subordinarse, por el juego de las

fiscal”.

508 Según la concepción que suscribimos, y que se explicará más adelante, esta posibilidad es lo que precisamente caracteriza a un sistema de doble balance.

509 Ejemplo de este tipo de normas es el régimen de amortización anticipada, la evaluación de las existencias según el método LIFO, o la deducción de 50 por cien de los costes soportados con estudios e investigación dirigidos a la adquisición de bienes inmateriales (sobre este punto *vid.* **TABELLINI**, *op. cit.*, p. 361; y **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 6). A parte de estos supuestos, en los que la ley fiscal admitía una valorización de costes superior a los permitidos por la disciplina contable, la ley fiscal italiana establecía también, como condición para poderse beneficiar de una disminución de la carga fiscal sobre algunos componentes de la renta, como las plusvalías realizadas o el saldo de una revaloración monetaria, la obligación de afectar los valores correspondientes a una cuenta especial de reservas. Sobre este último aspecto **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 11, sostuvo, durante la vigencia de la ley mencionada, que no se trataba de un supuesto de dependencia inversa, toda vez que el efecto producido sobre el balance mercantil no podía considerarse como de “alteración” o “deformación” de este estado financiero. Según el autor, “la condición a la que la ley supeditaba la concesión del beneficio se traduce en un deber de no distribución del beneficio exento, lo que obviamente no puede dar lugar a fenómenos de contaminación”. El punto fue objeto de una intensa crítica por parte de un sector de la doctrina mercantilista encabezado por **COLOMBO**, *Disciplina del bilancio e norme tributarie: integrazione, au-*

normas de esta segunda categoría con la primera norma mencionada, la aplicación de ciertos criterios fiscales ventajosos para su aplicación también a efectos mercantiles, se producía el llamado fenómeno de “dependencia inversa”⁵¹⁰.

Puede concluirse, pues, que, a pesar de los intentos del legislador, la situación legislativa no se había aclarado sustancialmente con relación a la normativa precedente. Los tribunales, que en el período precedente ya habían firmado jurisprudencia declarando la supremacía de los principios de veracidad y claridad en el balance mercantil⁵¹¹, no dejaron pasar la oportunidad de volver a afirmarlos con más intensidad ante la descrita indefinición legislativa⁵¹², declarando en numerosas sentencias la invalidez de balances en los que se habían aplicado los criterios contables fiscales en contra del principio de competencia

tonomie o inquinamento?, Riv. Soc., año 25, 1980, Parte I, pp. 1171-1195, quien sostenía que era la norma tributaria la que vulneraba un principio fundamental del Derecho mercantil, según el cual sólo a la asamblea de socios compete deliberar sobre la afectación de beneficios. Para una síntesis más actual de la posición de este autor *vid.* **COLOMBO**, *Il bilancio d'esercizio*, en COLOMBO / PORTALE (dir.), *Tratato delle Società per azioni*, Vol. 7, UTET, Turin, 1994, pp. 207- 211.

510 Se pronunciaron en este sentido **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 8; **BAFILE**, *Considerazioni...*, *cit.*, p. 172; y **TOMASÍN**, *Contrasti...*, *cit.*, p. 60. Para este último, la dependencia inversa sería incluso un principio general en el sistema de 1973: “si la disposición se presenta conforme al criterio directivo de adecuación a los principios de competencia económica, y por tanto a los correctos principios contables, dicha disposición será válida incluso a fines de la normativa civil”. En sentido contrario, por ejemplo, **SIMONETTO**, *I bilanci. Appunti dalle lezioni di diritto commerciale tenute nell'anno accademico 1966-67 nella Facoltà di Economia e commercio dell' Università di Padova sede distaccata di Verona*, Cedam, Padua, 1972, p. 148, quien considera que no había dependencia inversa, pues que las leyes fiscales utilizarían el balance civil para fines de determinación de la renta imponible sin cambiar sustancialmente su disciplina y actuando desde el exterior sin introducción de nuevas obligaciones”. En la actualidad, *vg.* **ALLEGRI**, *Bilancio civilistico e imponibile fiscale*, Esselibri, Nápoles, 2005, p. 74; **ANDREANI**, *op. cit.*, p. 106.

511 Ver supra nota 474.

512 Sentencia del Tribunal de Milán del 4 de Septiembre de 1978, núm. 4850, Riv. Dir. Fin., 1979, II, p. 127. La sentencia citada se encuentra ampliamente comentada por **CICOGNANI**, *Realizzo di plusvalenze e deducibilità degli ammortamenti nella determinazione del reddito fiscale delle società commerciali*, RDFS, vol. 57, núm. 1, 1998, pp. 24-50; y también por **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, pp. 203 *et seq.*; **D'AMATI**, *op. cit.*, p. 87.

económica, considerado de importancia cardinal dentro del sistema jurídico del balance en el ordenamiento civil⁵¹³.

6.3.4. Las modificaciones legislativas del 1986.

Una Ley de 1986⁵¹⁴ refundió el *testo unico delle imposte sui redditi* de 1973. Respecto a la relación entre la norma fiscal y el balance civil, la disposición fundamental del *testo unico* de 1986 era su artículo 52⁵¹⁵, según el cual el beneficio de la empresa se determina llevando al resultado líquido de la cuenta de pérdidas y ganancias “las variaciones positivas o negativas resultantes de la aplicación de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones del presente texto único”⁵¹⁶. Algún autor⁵¹⁷ advirtió que en esta disposición se logró aclarar la cuestión, debatida en la vigencia de la legislación anterior, sobre si las variaciones a efectuar

513 Conforme nos da cuenta la doctrina (**BAFILE**, *Considerazioni sui requisiti e sugli effetti del bilancio nella determinazione del reddito d'impresa*, Ras. Trib., núm. 3, 1984, p. 173), el tribunal ha confirmado su orientación en sentencias posteriores, por ejemplo Milán, 10 de Septiembre de 1981, en For. It., 1982, p. 2061.

514 *Decreto del Presidente de la Repubblica (D.P.R.)* del 22/12/1986 núm. 917, publicado en la “Gaceta Ufficiale núm. 302” del 31/12/1986.

515 En una actualización del texto de la Ley del Impuesto realizada por la *Legge* núm. 266/2005 (*Finanziaria per il 2006*), el artículo 52 pasó a ser el artículo 83 del *testo unico delle imposte sui redditi*, con la siguiente lectura:

Articolo 83 (Determinazione del reddito complessivo)

“Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione”.

516 Art. 52 (Determinación de la renta empresarial)

1. “La renta empresarial, salvo lo establecido en el artículo 79, se determina efectuando sobre el beneficio o la pérdida resultante de la cuenta de resultados, relativa al ejercicio cerrado en el período de imposición, las variaciones a la alza o a la baja resultantes de la aplicación de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones del presente texto único”.

517 **VERNA**, *Norme generali per le variazioni fiscali al risultato del bilancio*, Bol. Trib., núm. 9 (1988), p. 692.

sobre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias podrían o no incluir variaciones a la baja, es decir, aumentos de valor de gastos o disminuciones de valor de componentes positivos.

A parte esta precisión, resulta claramente de la similitud de las fórmulas utilizadas, que el legislador italiano pretendió mantener el principio del balance mercantil como “punto de partida”⁵¹⁸, tal y como aparecía en la Ley de 1973⁵¹⁹. La regla general del sistema sigue siendo la determinación del beneficio imponible a partir del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias⁵²⁰. En el texto introductorio de la Ley, el legislador aclaró además su concepción de la cuenta de pérdidas y ganancias como aquella aprobada a efectos mercantiles y no otra preparada especialmente a efectos fiscales⁵²¹.

En una primera aproximación, y a la vista del artículo 75.4⁵²², dicha consideración resultaría válida también para la segunda pieza principal del sistema, la regla de la necesaria

518 **ALLEGRINI**, *op. cit.*, p. 74.

519 **MARTELLA**, *La determinazione del reddito d'impresa*, en NATOLI, L. (ed), *La riforma tributaria e l'IRE*, Rubbetino, Soveria Mannelli, 2004, p. 89; **PICCINELLI**, *op. cit.*, pp. 76-77; **BORIA**, *Il sistema tributario*, Wolters Kluwer, Milán, 2008, p. 309.

520 **ALLEGRINI**, *op. cit.*, p. 73.

521 Según la “*relazione ministeriale illustrativa del testo unico*”, las normas fiscales “no están dirigidas a regular la composición de la cuenta de pérdidas y ganancias (...) y respectivas valoraciones, invadiendo la esfera de competencias de la ley civil y de los principios contables, sino a regular su lectura a los fines de la determinación de la renta rédito imponible, esto es a establecer si, en qué condiciones y en qué límites mínimos o máximos, los componentes del beneficio de ejercicio tomados en consideración juegan el papel de componentes de la renta empresarial imponible”. Sobre este punto *vid.* **PICCINELLI**, *op. cit.*, p. 77; **MENTI**, *op. cit.*, p. 13; **MONTI**, *op. cit.*, p. 8; **LA ROSA**, *Le norme „generali” sui rapporti tra bilancio e dichiarazione (art. 75, commi 3°, 4°, 6° e 76, comma 6°)*, en UCKMAR/MAGNANI/MARONGIU (coord), *Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Cedam, Milán, 1988; **ZIZZO**, *op. cit.*, p. 165.

522 En la redacción de 1986 de la Ley del impuesto. Este precepto reproducía, en general, el contenido del anterior art. 74.3 de la Ley de 1973:

Art. 75 (Normas generales sobre los componentes de la renta empresarial)

1. Los ingresos, los gastos, y los restantes componentes positivos y negativos para los cuales las normas precedentes del capítulo presente no dispongan de forma contraria, concurren para la formación de la renta del ejercicio de competencia; asimismo los ingresos, los gastos, y los

imputación de gastos y cargas a la cuenta de pérdidas y ganancias como condición de una deducibilidad fiscal, es decir, el principio de la preclusividad de las valoraciones efectuadas, en el balance mercantil, con relación a las partidas pasivas, para la determinación de la renta imponible⁵²³.

Sin embargo, algunas de las modificaciones mediante las cuales el legislador del 1986 intentó solucionar los problemas suscitados en la normativa precedente requieren un examen más detallado. Una modificación de gran relevancia para nuestro estudio fue la introducida, precisamente, en el principio de la necesaria imputación de los componentes negativos en el balance mercantil⁵²⁴. Según el nuevo precepto, resultaban excluidos del “principio de

restantes componentes cuya existencia no sea cierta o cuyo valor no sea determinable de modo objetivo en el ejercicio de competencia, concurren para la formación de la renta en el ejercicio en el que se verifiquen tales condiciones.

2. A los fines de la determinación del ejercicio de competencia:

- a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;
- b) (...).

3. Los ingresos, las restantes ganancias de cualquier naturaleza y las existencias concurren para la formación de la renta aunque no resulten imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. Los gastos y los restantes componentes negativos sólo son deducibles si y en la medida en la que en que resultan imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias relativa al ejercicio de competencia. Sin embargo, son asimismo deducibles aquéllos que no resultando imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias son deducibles según una disposición legal bien como aquéllos imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias de un ejercicio, siempre que la deducción haya sido diferida en conformidad con las normas precedentes del capítulo presente que establezcan o permitan el diferimiento. Los gastos y las cargas específicamente vinculados a los ingresos y otras ganancias que, a pesar de no imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias concurren para la formación de la renta, pueden deducirse si y en la medida en que resulten de elementos ciertos y precisos (...).

523 Sobre este aspecto *vid.* **MONTI**, *op. cit.*, pp. 47 *et seq.*; **DE MITA**, *Appunti de diritto tributario, I, L'imposta come istituto giuridico, i principi costituzionali in materia tributaria*, Giuffrè, Milán, 1987, p. 97; **VERNA**, *op. cit.*, p. 693.

524 Por todos, **VERNA**, *op. cit.*, p. 693.

inscripción mercantil”, los componentes negativos que, no siendo *imputables* a la cuenta de resultados (mercantil) resultasen (fiscalmente) deducibles “según una disposición legal”; los componentes negativos que se hubiesen imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias en un ejercicio precedente y retomados en la declaración fiscal con base en disposiciones fiscales específicas⁵²⁵; y, finalmente, los componentes positivos que, a pesar de no imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias, pudiesen extraerse de unos elementos ciertos y precisos”.

Las modificaciones mencionadas han sido objeto de discrepancias interpretativas, en particular en lo que concierne a la exigencia de inscripción en el balance mercantil de las valoraciones que tengan un carácter de subvención fiscal, como las amortizaciones anticipadas. Una parte de los estudiosos⁵²⁶ consideró que las modificaciones legislativas – concretamente, la referente al artículo 75.4 – no supusieron la supresión de la exigencia fiscal de dependencia inversa para aquellas valoraciones. Para un segundo grupo de juristas⁵²⁷, la modificación mencionada significó realmente el fin de la aplicación del principio de inscripción contable – y consecuentemente la supresión de la regla de conexión formal – a las valoraciones fiscales de naturaleza subvencional, como las amortizaciones anticipadas. Hay que mencionar que la práctica de la Administración fiscal pareció corroborar la teoría según la cual las deducciones con carácter de “minoraciones”, con el mentado cambio legislativo, quedaron excluidas del principio de inscripción contable y de la regla de conexión formal, al haber emitido en 1995 una instrucción declarando que “estaba autorizada la deducción de cuotas de amortización anticipada en la declaración de la renta, sin una imputación correspondiente en la cuenta de

525 Se incluyen aquí los supuestos de gastos o responsabilidades en los que la ley mercantil permite una deducción a lo largo de un menor número de ejercicios de lo permitido por la norma fiscal (VERNA, *op. cit.*, p. 693).

526 En este sentido, COLOMBO, *Il bilancio...*, cit., 1994, p. 221; o VERNA, *op. cit.*, p. 693.

527 En este sentido, manifiestan CICOGNANI, *Il principio di competenza nel T.U. con particolare riguardo all'art. 75, 1°, 2°, 3° comma*, en UCKMAR/MAGNANI/MARONGIU (coord.), *Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Cedam, Padua, 1988, p. 576; y ZIZZO, *op. cit.*, p. 270.

pérdidas y ganancias mercantil⁵²⁸. Como apreciación global, puede concluirse que el principio de inscripción contable resultó bastante mitigado con el cambio legislativo de 1986⁵²⁹.

6.4. *La reacción del Derecho mercantil.*

6.4.1. *La situación legislativa civil hasta 1991.*

El ordenamiento italiano revela una peculiaridad que lo distingue de los restantes ordenamientos en el tema que venimos analizando⁵³⁰. Y es que el Derecho mercantil fue siendo, a lo largo del tiempo, configurado de manera a adaptarse al sistema de conexión formal, siguiendo la evolución del propio Derecho tributario. En el ámbito de la normativa tributaria, hemos visto que el sistema italiano pasó por tres fases distintas. La primera, hasta 1958, en que la normativa tributaria confió el cálculo del beneficio imponible a la regulación mercantil al tiempo que tomaba al balance civil como base informativa⁵³¹ para la determinación del mismo beneficio; una segunda fase, desde 1858 en que el legislador mantuvo un vínculo estrecho entre el cálculo del beneficio imponible y el balance pero al tiempo que desarrollaba un aparato normativo propio para la determinación del beneficio imponible, llevando a una aplicación de las normas fiscales al balance mercantil (dependencia inversa); y la tercera fase desde 1973 hasta la 1986, en que se mantuvo una dependencia entre el beneficio imponible y el balance mercantil, pero se instituyó el mecanismo de correcciones extracontables, para permitir que las normas fiscales se apliquen únicamente en el cálculo de la base imponible,

528 De hecho, como se reconoce por la generalidad de la doctrina, la instrucción administrativa no puede tener en esta materia más que una función aclaratoria de la interpretación de la ley acogida por la misma administración fiscal y, por tanto, la mencionada exclusión no puede considerarse como resultante de la instrucción administrativa. Sobre este punto *vid.* **PICCINELLI**, *op. cit.*, 80; y **LEO/MONACHI/SCHIAVO**, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Giuffrè, Milán, 1997, p. 1228

529 Comparte este mismo planteamiento **VERNA**, *op. cit.*, p. 693.

530 Con la excepción, en una cierta medida, del ordenamiento alemán, en el que el Derecho mercantil fue igualmente utilizado por el legislador, con las llamadas “cláusulas de abertura” (ver *infra*, nota 1093) con la finalidad de solucionar el problema de la relación de conexión formal entre la determinación del beneficio imponible y la contabilidad mercantil. Sobre el punto, en el derecho alemán, **BLASIUS**, *op. cit.*, p. 158.

531 **MARTELLA**, *op. cit.*, p. 309.

sin afectar el balance mercantil. El Derecho mercantil reaccionó a esta evolución de la normativa tributaria de diferentes maneras.

a. Los antecedentes.

De forma similar a lo sucedido en muchos otros sistemas de derecho civil o romano-germánicos continentales, también en Italia el primer intento de regular la contabilidad financiera de las empresas partió del Derecho mercantil⁵³². El *codice de commercio* de 1882 determinaba⁵³³ que el balance debía demostrar “con evidencia y veracidad los ingresos realmente obtenidos y las pérdidas sufridas”⁵³⁴. Pero la regulación legal quedaba limitada a este único precepto que, por su carácter demasiado genérico, dejaba margen a una amplia discrecionalidad en su aplicación⁵³⁵.

El *codice civile* de 1942 llevó a cabo la regulación de la actividad mercantil dentro del ámbito del Derecho civil. En esta ocasión, el legislador intentó dar un contenido al nuevo régimen de las cuentas empresariales. Reflejando una evolución con relación a la normativa antecedente, el *codice civile* contenía un primer núcleo de reglas para la elaboración del balance (*stato patrimoniale*) y para la valoración del patrimonio⁵³⁶. Pero no se establecían todavía ningunas reglas específicas sustantivas sobre la cuenta de resultados (el *conto economico*), con lo que quedaban sin regular los aspectos sustantivos de la cuantificación de la renta empresarial⁵³⁷.

532 Sobre el origen del régimen jurídico de la contabilidad empresarial en Italia vide, entre otros, **BOCCHINI**, *Evoluzione legislativa e giurisprudenziale della disciplina del bilancio (i principi di bilancio)*, en COLOMBO, *Il bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milán, 1978; **FIORI**, *Il principio della “rappresentazione veritiera e corretta” nella redazione del bilancio di esercizio. Considerazioni critiche e profili evolutive dell'informazione societaria*, Giuffrè, Milán, 1999.

533 Artículo 176.2.c).

534 Sobre la disciplina de la contabilidad empresarial inserta en el Código de Comercio italiano de 1882 hay una extensa literatura de la que se cita como ejemplo **VIVANTE**, *op. cit.*; **BESTA**, *La ragioneria*, Vol. II, Vallardi, Milán, 1909; **GOBBIS**, *Il bilancio delle società anonime*, Dante Alighieri, Milán, 1931; **D'ALVISE**, *Principi e precetti di ragioneria*, Cedam, Padua, 1934.

535 **TABELLINI**, *op. cit.*, p. 348.

536 **COLOMBO**, *Il bilancio...*, *cit.*, 1994, p. 23.

537 **COLOMBO**, *Il bilancio...*, *cit.*, 1994, p. 106; **FALSITTA**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 22.

La reglamentación del *codice civile* sobre este punto estaba limitada a los principios de evidencia o claridad, veracidad y precisión⁵³⁸.

No hay que ver necesariamente una laguna legislativa en esta parquedad normativa de la Ley civil, si tenemos en cuenta que el Derecho mercantil clásico de los sistemas románicos, y por tanto también el derecho italiano, encontró desde muy temprano mecanismos de control de la regularidad de las cuentas anuales propios de un tipo de relaciones de Derecho privado, como las que se tutelan por las normas relativas a la contabilidad mercantil⁵³⁹. Pero, como observa a este propósito Berliri⁵⁴⁰, esta brevedad de la regulación, marcadamente privatista, ya resulta inadecuada cuando se trate de proteger un interés público, como el impositivo, que requiere un exacto conocimiento de la vida empresarial. No sorprende, por ello, según el maestro italiano, que el Derecho tributario, “atendiendo al interés del fisco en conocer con exactitud la renta y el patrimonio de las diversas empresas, integre el régimen de la contabilidad” mercantil. Así, la evolución del Derecho contable mercantil ha estado fuertemente condicionada por las necesidades y por la propia evolución del Derecho fiscal.

538 El artículo 2217 establece: “El inventario se completa con el balance y con la cuenta de pérdidas y ganancias, la cual debe reflejar con evidencia y veracidad los beneficios obtenidos o las pérdidas sufridas”. Por su vez, el artículo 2423 del *código civile* prescribe: “Del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias deben resultar con claridad y precisión la situación patrimonial de la sociedad y los beneficios obtenidos o las pérdidas sufridas”. Debido al vacío normativo, el *conto economico* se resumía, en los estados que se publicaban, a una rúbrica en la que se evidenciaba el valor sintético del resultado de exploración (*risultato del conto industriale*) a la cual se sumaban algunas rubricas especiales no incluidas en aquel resultado. La composición analítica del *risultato del conto industriale* permanecía oculta al público. Esta práctica ha sido objeto de una creciente crítica por parte de la jurisprudencia que la consideró contraria al principio de claridad (COLOMBO, *Il bilancio...*, cit., 1994, p. 106).

539 En este sentido, BERLIRI, *Il testo unico delle imposte dirette (esposizione istituzionale dei primi otto titoli)*, Giuffrè, Milán, 1960, p. 87, quien observa que “la indeterminación de la norma no resulta perjudicial ya que la llevanza regular de contabilidad responde a un interés del empresario (...) donde el propio empresario es el que examina lo que, en su caso, es la mejor solución del problema, es decir cuáles son los libros que le conviene tener y cómo organizar el esquema de las cuentas”.

540 BERLIRI, *op. cit.*, p. 86.

Lo anterior explica que, en la legislación de 1958 sobre impuestos directos, el legislador haya tenido una preocupación particular con establecer una regulación detallada de la cuenta de pérdidas y ganancias. El hecho no hubiera tenido las implicaciones que efectivamente tuvo si, a la vez que regulaba densamente el cálculo de la renta anual, la propia normativa fiscal no hubiera establecido el mencionado nexo de “prejudicialidad-dependencia”. Al establecer este tipo de conexión, se generó el fenómeno de dependencia inversa, ya mencionado, con una fuerte contaminación de las cuentas mercantiles por las normas fiscales.

Con todo, a lo largo de la evolución descrita y a pesar de la difícil relación que se estableció con la normativa fiscal a partir del *testo unico* de 1958, el Derecho mercantil no ha desarrollado una disciplina contable autónoma con relación al Derecho tributario, ni regulado su propia relación con las normas fiscales, hasta 1991, por ocasión de la transposición de las Directivas europeas relativas a las cuentas empresariales al derecho italiano. Mientras tanto, el único cambio legislativo en la regulación contable mercantil ocurrió en 1974⁵⁴¹, cuando un nuevo precepto del *codice civile*⁵⁴² estableció una estructura obligatoria para la presentación del *conto economico*, basada en una distinción entre *costi, ricavi e rimanenze*⁵⁴³.

b. Los cambios provocados por las Directivas europeas relativas a las cuentas empresariales.

La situación descrita registró una primera modificación en 1991⁵⁴⁴, con ocasión de la transposición al ordenamiento italiano de las Cuarta y Séptima Directivas CEE, relativas a las cuentas empresariales anuales⁵⁴⁵.

541 *Legge de 7-6-1974, núm. 216*, que introdujo el art. 2425-bis en el *codice civile*.

542 Art. 2425 *bis codice civile*.

543 Sobre el punto *vid. COLOMBO, Il bilancio...*, *cit.*, 1994, p. 23.

544 Se aprueba en esta fecha el *decreto legislativo* núm. 127, de 9-4-1991. (*GU núm. 090 Suppl.Ord. del 17/04/1991*).

545 Se trata de la Directiva del Consejo n° 78/660/CEE de 25 de Julio de 1978 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, publicado en el D.O.C.E. L 222 de 14.8.1978, p. 11, y de la Directiva . Sobre el contenido de estas dos directivas y sobre sus implicaciones para el tema de la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil nos remitimos a un punto posterior

El artículo 2425 del Código Civil⁵⁴⁶ pasó a exigir, relativamente a la rúbrica “ganancias y pérdidas extraordinarias” de la cuenta de resultados, la inclusión específica y explícita de las “rectificaciones de valor⁵⁴⁷” y las “provisiones efectuadas exclusivamente en aplicación de las normas fiscales”. De esta manera, la normativa mercantil formalizaba la aceptación de la interferencia de las normas fiscales en las cuentas mercantiles⁵⁴⁸. Se consagraba, pues, la dependencia inversa también en el ámbito del Derecho mercantil⁵⁴⁹, en similitud con la solución del derecho alemán⁵⁵⁰. Para salvaguardar el principio de veracidad de las cuentas, la normativa exigía una clara exposición de las valoraciones de naturaleza tributaria⁵⁵¹. La norma significaba un compromiso entre, por un lado, el sistema de dependencia inversa impuesto por el legislador fiscal y los principios civiles de verdad y claridad del balance mercantil⁵⁵², pero un compromiso que no salvaba integralmente la verdad del balance.

Al mismo tiempo, el artículo 2427 del Código determinaba que las valoraciones fiscales reflejadas en la cuenta de resultados debían ser detalladamente explicadas en la memoria al balance⁵⁵³. La razón de este precepto era también permitir al lector del balance separar

546 Con la nueva formulación dada al artículo 2425/E.

547 “Rettifiche di valore” correspondían exclusivamente a los casos en los que el legislador fiscal concedía beneficios fiscales para cuya utilización la Administración tributaria exigía la inscripción en el balance (**GAETANO**, *L'appendice fiscale al conto economico nello schema di legge delegata per l'attuazione della IV Direttiva CEE*, Giur. Com., Vol. I, 1991, p. 279).

548 **ANDREANI**, *op. cit.*, p., p. 114: “Con l’inserimento nello schema legale di conto economico di voce destinate ad accogliere siffatte poste di bilancio, il legislatore civilistico sancì, espressamente, la legittimità delle interferenze fiscali nel bilancio. Sobre el punto ver también **BIANCHI**, *Il bilancio delle società. Principi di redazione e guida alla lettura*, Wolters Kluwer Italia, Milanofiori, 2008, pp. 161 *et seq.*

549 **MONTI**, *op. cit.* p. 8 y la bibliografía ahí citada.

550 Ver *infra*, Capítulo III, punto 4.3.7 y nota 1093.

551 Sobre las mencionadas modificaciones y sobre su significado, **FALSITTÀ**, *La Dichiarazione...*, *cit.*, p. 925; y **GAETANO**, *op. cit.*, pp. 275-293; **ANDREANI**, *op. cit.*, p., p. 114.

552 **COLOMBO**, *Relazione di sintesi*, en JORIO, A. (dir.) *Il progetto italiano di attuazione della IV Direttiva CEE*, Giuffrè, Milán, 1988, p. 159.

553 Realmente, esta exigencia estaba limitada a las provisiones de origen tributario. Pero la Mayoría de la doctrina italiana no entendió así. Sobre el punto, **FALSITTÀ**, *La Dichiarazione...*, *cit.*, p. 925; y **GAETANO**, *op. cit.*, pp. 277-278; con una interpretación aparentemente incongruente con el texto legal, **MACARIO/MIELE**, *Deduzioni extracontabili*, Wolters Kluwer, Milán, 2007,

claramente, por una banda, los valores resultantes de la aplicación de las normas contables mercantiles y, por otra, los valores resultantes de las normas tributarias.

c. Nuevos cambios en 1994, con los que la ley civil abre camino a un mayor inquinamento fiscal de las cuentas comerciales.

En 1994⁵⁵⁴ las citadas disposiciones del Derecho mercantil recibieron nuevas modificaciones. La principal consistió en eliminar de la cuenta de resultados las rubricas destinadas hasta entonces específicamente a la inscripción de las correcciones efectuadas en aplicación de las reglas fiscales⁵⁵⁵, es decir las rubricas que permitían al lector del balance identificar claramente las valoraciones resultantes de la aplicación de las normas fiscales y distinguirlas de los valores resultantes de una pura aplicación de las normas contables. Pero la normativa civil pasó a prever también que, cuando el redactor del balance optase por preparar el balance mercantil *según las normas fiscales*, las diferencias de valor resultantes de la aplicación de las normas fiscales – las diferencias entre los valores efectivamente inscritos en el balance y los valores que resultarían de una aplicación estricta de las normas mercantiles – debían ser indicadas en la “memoria” al balance.

Con la nueva norma, el Derecho mercantil sigue, pues, admitiendo expresamente la injerencia de las normas fiscales (*inquinamento*). Pero la injerencia resultó agravada con la modificación de 1994, pues las diferencias de valor resultantes de la aplicación de las normas fiscales ya no se reflejan en la cuenta de resultados sino en un documento anexo⁵⁵⁶. Quiere decir que el lector del balance, para detectar los valores resultantes de las interferencias de las normas fiscales, tiene que calcularlos, de una manera muy indirecta, a partir de las notas explicativas en la memoria⁵⁵⁷.

p. 28; **GIORDANO, S.**, *Il nuovo manuale delle scritture contabili*, 5ª ed., Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2009, pp. 818-819; **DODERO / FERRANTI / IZZO / MIELE**, *Imposta sul reddito delle società*, IPSOA, Milán, 2008, pp. 478-479.

554 *Legge núm. 503*, de 8 de Agosto de 1994, publicada en *Gazzeta Ufficiale núm. 193*, del 19/3/94.

555 **COLOMBO**, *Il bilancio...*, cit., 1994, p. 1 del “apéndice di aggiornamento; y **FALSITTÀ**, *La Dichiarazione...*, cit., p. 925.

556 La memoria al balance recibe en el ordenamiento italiano la designación de *nota integrativa*.

557 Se ha observado por la doctrina (**FANTOZZI**, *La nuova...*, cit., p. 589) que, con la mencionada disposición introducida en 1991 en la ley mercantil, el legislador italiano impuso una

La doctrina italiana vio en el dispositivo introducido en 1994 la definitiva consagración legal de la dependencia inversa⁵⁵⁸. Con ello, quedó también definitivamente denostada la tesis del “*doppio binario*”, como tesis interpretativa del derecho positivo vigente⁵⁵⁹. Cabe advertir la aparente contradicción en el hecho de haberse consagrado en la legislación mercantil la legitimidad de la interferencia del Derecho fiscal, precisamente cuando el legislador fiscal había empezado a eliminar la exigencia de dependencia inversa de las normas fiscales, a partir de la reforma de 1986.

6.5. Las reformas de 2003-2005.

La situación legislativa descrita permaneció hasta el 2003. En esas fechas, fue eliminado el artículo 2426.2 del Código Civil⁵⁶⁰, que consentía la imputación en la cuenta de resultados de las rectificaciones de valor y las provisiones resultantes exclusivamente de la aplicación de las normas fiscales⁵⁶¹. Con ello, se consideró que el Derecho mercantil eliminó igualmente la posibilidad de una interferencia de las normas fiscales en las cuentas mercantiles⁵⁶². Por banda de la normativa tributaria, el legislador introdujo en 2004-2005 dos nuevos

disciplina más rigurosa, con relación a la contaminación de la contabilidad mercantil por el Derecho fiscal, que la impuesta por el legislador comunitario en la IV Directiva, al establecer la obligatoriedad de enseñar las correcciones de valor directamente en la cuenta de resultados, cuando la Directiva permitiría que las mismas fuesen especificadas en de la Memoria. Pero, como más correctamente explican **COLOMBO**, *Il bilancio...*, cit., 1994, *op. cit.*, p. 2, la inclusión en la cuenta de resultados de rubricas específicas para las variaciones de valor de los componentes del beneficio, permitiendo separar claramente, en la misma cuenta de resultados, dos resultados, uno mercantil, “civilmente correcto” y otro resultante de “desviaciones justificadas exclusivamente por normas tributarias”, es de todas las fórmulas de contaminación la que más salvaguarda la eficacia informativa del balance.

558 **MACARIO/MIELE**, *op. cit.*, p. 28; **GIORDANO, S.**, *op. cit.*, pp. 818-819.

559 Sobre la interpretación dominante de este cambio legislativo, ver **CORRADI/LEOTTA**, *IRES – Eliminazione dal bilancio delle interferenze fiscali*, Ras. Trib., núm. 3, 2004, pp. 1025 *et seq.*

560 Decreto legislativo núm. 6/2003, del 17 de Enero.

561 **DODERO/FERRANTI/IZZO/MIELE**, *op. cit.*, p. 479.; **MASTELLONE, P.**, *Corporate taxes and International Accounting Standards: Recent developments in Italy*, Tax Notes International, núm. 3, 2011, p. 244.

562 **GIORDANO, S.**, *op. cit.*, p. 819; **D'AMATI, N.**, *Inquinamento e disinquinamento: le origini della questione e i criteri stabiliti dal Tuir 2003*, Rassegna Tributaria, núm. 6, 2005), p. 1805.

cambios relevantes⁵⁶³. Un primer cambio concierne la definición del rédito imponible (*reddito complessivo*) que anteriormente estaba contenida en el artículo 52, y consta actualmente del artículo 83 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con la siguiente redacción:

Articolo 83

(Determinazione del reddito complessivo)

Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione.

Con relación a la redacción precedente, el cambio consiste en la referencia a los *principios contables internacionales*, cuyo alcance importa analizar. El precepto anterior aludía únicamente al “beneficio o pérdida resultante de la cuenta de resultados”, mientras la actual redacción menciona un beneficio o pérdida determinados por aplicación de los *principios contables internacionales*. Se trata de una modificación ocurrida en 2005⁵⁶⁴, que lleva en cuenta la entrada en vigor del Reglamento C.E. 1606/2002 relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad⁵⁶⁵.

La norma fiscal italiana prevé, por consiguiente, que cuando las cuentas comerciales de la sociedad, en virtud de la aplicación del reglamento, hayan sido elaboradas con base en aquellas normas internacionales, esas cuentas formen la base para la determinación del beneficio imponible. Pero la norma fiscal sigue supeditando ese resultado extraído de las cuentas comerciales, como anteriormente, a las adaptaciones requeridas por la aplicación de los criterios contenidos en la propia normativa tributaria, con lo que se concluye que la

563 **D'AMATI, N.**, *Inquinamento...*, *cit.*, pp. 1805-1806; **MASTELLONE, P.**, *op. cit.*, pp. 244 et seq.

564 Decreto Legislativo núm. 38, de 28 Febrero 2005. **MASTELLONE, P.**, *op. cit.*, pp. 245.

565 Reglamento (CE) núm. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de Julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. Este reglamento hizo obligatoria, a partir de 2005, la aplicación de dichas normas de contabilidad en la elaboración de las cuentas comerciales consolidadas de las sociedades cuyos títulos estén admitidos a cotización en un mercado regulado.

referencia legal a los principios contables internacionales no significa una recepción total e incondicional de las normas internacionales de contabilidad por parte de la ley del impuesto.

Otro cambio relevante respecta al artículo 109⁵⁶⁶, en que se fijan las reglas sobre la imputación temporal de los componentes de la renta y que contiene el cierre de la conexión formal entre la determinación del beneficio imponible y las cuentas comerciales aprobadas. Dice el actual número 3 del citado precepto que “los ingresos, otras ganancias de cualquier tipo y las variaciones positivas de existencias concurren para formar la renta aunque no hayan sido imputadas al balance comercial”. Por tanto, en lo que concierne a los componentes positivos del beneficio, se incorporan en la base imponible todos los que hayan sido incluidos en el balance comercial, por fuerza del artículo 83, e aun los que resulten de una aplicación de las normas fiscales de forma independiente del balance comercial, no existiendo en este punto cambio relevante alguno en el plano del sistema de conexión formal. Todos los aumentos de valor declarados en el balance comercial son gravados, pudiendo todavía añadirse otros valores positivos por fuerza únicamente de la normativa fiscal, aunque sin reflejo en las cuentas comerciales.

Respecto de los componentes negativos, en que la *conexión formal* es necesariamente más fuerte, el precepto citado establece una regla general e inúmeras excepciones. Según la regla general, fijada en el número 4, “los costes y otros componentes negativos sólo son deducibles toda vez que y en la medida en la que hayan sido imputados a la cuenta de resultados, confirmando el principio de conexión concreta⁵⁶⁷. Así siendo, aun cuando los criterios fiscales permitiesen al contribuyente un tratamiento más favorable del adoptado en las cuentas mercantiles, en aplicación de los *principios internacionales de contabilidad* o de otras normas contables comerciales, el contribuyente no podría beneficiarse de este régimen más favorable en virtud de estar vinculado a las opciones realizadas en el balance comercial, residiendo en este aspecto el principal efecto de la mencionada *conexión formal*.

Sin embargo, la norma contiene ahora una detallada lista de excepciones a esta norma general. Siempre que se trate de amortizaciones de inmovilizaciones materiales o inmateriales, “rectificaciones de valor”, provisiones, gastos con investigación y desarrollo o

566 Anterior artículo 75 del *testo único delle imposte sul reddito*.

567 D'AMATI, 2005, p. 1808.

deducciones relativas a contratos de *leasing* financiero⁵⁶⁸, la norma fiscal permite que las deducciones se efectúen de acuerdo con las normas fiscales, sin dependencia de una inscripción de las mismas deducciones en el balance comercial⁵⁶⁹. Hay que subrayar, sin embargo, que el régimen descrito se aplicará únicamente cuando, para las categorías de costes indicados, los criterios de valoración dictados por la normativa tributaria tengan un “valor exclusivamente fiscal”, siendo necesario, por tanto, determinar para cada caso qué normas de valoración dictadas por la normativa tributaria se destinan a producir sus efectos exclusivamente en el plano fiscal⁵⁷⁰.

6.6. La reforma de 2008.

Con el Decreto Legislativo número 38 de 28 de Febrero de 2005, el legislador italiano oficializó la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad establecidas en el Reglamento 1606/2002, ampliando el ámbito de aplicación para algunos supuestos no previstos en el reglamento. A nivel fiscal, los problemas para mantener un sistema de conexión mitigado, con un gran número de excepciones, se agravaron, sobre todo al ampliarse enormemente la posibilidad de divergencia entre un beneficio mercantil calculado según las normas internacionales de contabilidad, basadas, en algunos supuestos limitados, en el criterio del “justo valor” y un beneficio, calculado para efectos fiscales, fiel a los viejos principios del coste histórico y de la realización. El legislador italiano asumió como punto de partida que debería ser la Constitución italiana a dictar la solución legal para el problema de la relación entre la contabilidad y la fiscalidad y encontró esa base en los principios de igualdad y de capacidad contributiva. Así, respaldándose en el artículo 53 de la Constitución italiana⁵⁷¹, el legislador fiscal consideró que la renta evidenciada en las cuentas comerciales, cuando éstas apliquen correctamente normas contables válidas para el ordenamiento jurídico, refleja adecuadamente la capacidad contributiva. La adaptación del sistema fiscal italiano la intro-

568 Para los que la Ley fiscal permite que sean deducidas las rendas pagadas, en alternativa a la solución civil de deducción de amortizaciones sobre los bienes arrendados.

569 D'AMATI, *Inquinamento...*, cit., p. 1806, mantiene, sin embargo, que el nuevo artículo 109.4 plantea problemas de interpretación de difícil solución.

570 Sobre o ponto, BUFELLI, *Il Disquinamento Fiscale dei Bilance*, Bol. Trib., núm. 12, 2004, pp. 885-886.

571 El artículo 53 de la Constitución italiana fija el principio de la capacidad contributiva.

ducción de las Normas Internacionales de Contabilidad⁵⁷² consistió en distinguir dos posibilidades de cálculo de la renta imponible. Para los contribuyentes que apliquen en sus cuentas mercantiles aquellas normas contables, la base imponible se deduce de la renta así calculada casi sin ajustamientos. Para los contribuyentes que no apliquen aquellas norma contables, y apliquen sí las normas internas italianas, el sistema sigue siendo similar al anterior. En ambos casos sigue rigiendo un sistema de conexión formal.

7. EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL.

7.1. Evolución legislativa de la imposición sobre la renta empresarial.

Mediante la reforma tributaria de 1845 se introdujo en el ordenamiento español la imposición sobre la renta, utilizando entonces la figura de las “contribuciones de producto”⁵⁷³. En la misma se creó la “Contribución industrial y de comercio” que gravaba “el producto neto derivado de la riqueza industrial y mercantil”⁵⁷⁴. En su concepción inicial, este tributo comprendía dos derechos, un fijo y otro proporcional. Con relación al segundo, la base se determinaba por un método indiciario, con base en el valor de las rentas de los inmuebles

572 *Legge* núm. 244, de 24 de Diciembre del 200 y Decreto legislativo núm 48 de 1 de Abril de 2009.

573 La reforma tributaria de 1845, conocida como “Reforma Mon-Santillán” tuvo una consagración formal a través de la “Ley del presupuesto de los gastos y de los ingresos del Estado” para el año de 1845, sancionada por la “Real Resolución de 23 de Mayo de 1845”, en Colección de las Leyes, Decretos y Declaraciones de las Cortes, y de los Reales Decretos, Ordenes, Resoluciones y Reglamentos Generales, T. XXXIV, Madrid, Imprenta Nacional, 1845, pp. 186-256. La reforma realizó una ordenación del sistema tributario, al mismo tiempo que intentaba instaurar un efectivo sistema de reparto de la carga tributaria (**SANZ GADEA**, *Impuesto sobre sociedades*, Vol. I, 4ª ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 15). Sobre esta reforma *vid.* **MORAL MEDINA**, *Historia del Impuesto sobre sociedades desde 1900 hasta 1922*, HPE, núm. 24-25, 1973, pp. 21-41; **ALBIÑANA**, *Estudio...*, *cit.*, pp. xxvi *et seq.*

574 A esta contribución quedaban sujetos “todo español ó extranjero que ejerza en la Península é islas adyacentes cualquiera industria, comercio, profesión, arte ú oficio no comprendido en las exenciones que se expresarán más adelante” (Base primera de la letra B). **SANZ GADEA**, *Impuesto...*, *cit.*, Vol. I, 2004, p. 15, observa que la Contribución, “a través del alquiler, deseaba gravar el beneficio y en esa misma medida hemos de ver un embrión del Impuesto sobre Sociedades”.

afectos a la actividad⁵⁷⁵. Pero la dificultad en aplicar en la práctica el derecho proporcional y su reducida eficacia determinaron que más tarde, en 1846, se suprimiese este derecho proporcional, y se implantase un sistema exclusivamente basado en cuotas fijas, establecidas en función de un agrupamiento de los contribuyentes de las distintas categorías en “gremios”⁵⁷⁶.

La Contribución industrial y de comercio fue sufriendo sucesivas modificaciones, hasta que en 1896, se aprobó un nuevo reglamento de la “Contribución industrial y de comercio”⁵⁷⁷, en el que se reorganizaba profundamente el sistema impositivo⁵⁷⁸. Su rasgo

575 La “Contribución industrial y de comercio” de 1845 se componía de un derecho fijo, determinado en función principalmente de la base de población (Base tercera de la letra B), y de un derecho proporcional, consistente éste en un porcentaje del valor de los alquileres correspondientes a los inmuebles utilizados por el contribuyente (Base octava de la letra B: “Para las industrias y profesiones comprendidas en las tarifas adjuntas, el derecho proporcional consistirá en el 10 por 100 de los alquileres que correspondan á la casa-habitación del contribuyente, y de los almacenes, fábricas, tiendas y demás locales destinados al ejercicio de su comercio ó industria, sean ó no de su propiedad”). Esta fórmula legal define una base imponible que, asentándose en indicios, busca traducir la magnitud del producto neto derivado de la actividad, y no impide la clasificación de este gravamen como un impuesto sobre el “producto”. En este sentido se manifiesta **MORAL MEDINA**, *op. cit.*, p. 24), quien observa que el valor de la renta local es un signo externo supuestamente correlacionado con la magnitud del producto derivado de la actividad ejercida. Se debe aún subrayar acerca que la ley excluía del valor del alquiler de la fábrica, la parte correspondiente a “las máquinas, útiles, instrumentos, (ni) los demás medios empleados para la producción”, lo que refuerza la interpretación del autor citado, al traducir una preocupación por seleccionar únicamente la parte del valor más directamente correlacionada con el volumen de los negocios.

576 *Prontuario de la Contribución de Industrial y Comercio*, (sin autor), Administración, Madrid, 1877, p. 9.

577 “Real Decreto de 28 de Mayo de 1896, que aprueba el Reglamento y las tarifas para la imposición, administración y cobranza de la contribución industrial y de comercio, y creando en el Ministerio de Hacienda una Junta especial denominada “Comisión de reforma de la contribución industrial y de comercio”, en Colección Legislativa de España, Segunda serie, T. CLIX, Volumen 1, 1896, Madrid, Imprenta de la Revista de Legislación, 1905, pp. 337-504.

578 Que no se trataba, al menos según la intención del legislador, de instituir o reformar el impuesto vigente se deduce del hecho de que el mismo reglamento (en su art. 2º) crea “en el ministerio de Hacienda una Junta especial, que se denominará ‘Comisión de reforma de la contribución industrial y de comercio’”. Se trataba más bien, pues, de una revitalización de la “Con-

esencial consistió en la instauración de un sistema de estimación directa de la base, que estaba formada, en el caso de las actividades industriales o comerciales, por las “utilidades líquidas”.

La necesidad de organizar la regulación de la Contribución industrial y de comercio, afectada por sucesivas modificaciones legislativas, determinó que se estableciera en 1900⁵⁷⁹ la “Contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria”⁵⁸⁰. A través su “Tarifa III”⁵⁸¹ este impuesto gravaba la “utilidad líquida obtenida por bancos, sociedades por acciones y sociedades de producción y consumo”, que se definía como “el saldo que resulte deducidos de los ingresos realizados los gastos comprobados de explotación y entretenimiento del negocio a que los mismos se dediquen, los productos de los mismos y cualesquiera otros que se hallen taxativamente exceptuados”.

La “Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria” fue objeto de una nueva reforma en 1920⁵⁸². En la nueva Ley se definía la base imponible del impuesto como

tribución” de 1845, y específicamente en lo que respecta a la parte del “derecho proporcional” del impuesto. La aplicación de este “derecho proporcional” se deparó con graves dificultades administrativas, lo que determinó que no se aplicase desde 1847.

579 Ley núm. 113 de 27 Marzo de 1900, y Reglamento provisional núm. 124, de 30 de Marzo de 1900, en Colección legislativa de España, T. V, Volumen 1º de 1990, Imprenta de la Revista de Legislación, Madrid, 1900, pp. 427-436 y pp. 528-565. La creación de este impuesto tiene lugar en el ámbito de la reforma tributaria conocida como “Reforma de Villaverde”. Sobre esta reforma se puede ver, entre otros estudios, los de **ALBIÑANA**, *Estudio...*, cit., pp. xxxiv *et seq.*; de **MORAL MEDINA**, *op. cit.*, pp. 21-41; y de **SOLÉ VILLALONGA**, *La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900*, E.D.F., Madrid, 1967.

580 Ley núm. 113, de 27 de Marzo de 1900.

581 Esta contribución era un impuesto de producto que incidía sobre las rentas del trabajo (“Tarifa I”), del capital mobiliario (“Tarifa II”) y sobre el beneficio empresarial (“Tarifa III”). Por esta última pasaron a tributar todos los tipos de sociedades sujetos con anterioridad a la “Contribución industrial” según el Reglamento de 1896. Sobre la “Contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria” *vid.* **MORAL MEDINA**, *op. cit.*; **GOTA LOSADA**, *Tratado del Impuesto de sociedades*, T. I (Nociones fundamentales del Impuesto de sociedades e historia del tributo en España), Extacom, Madrid, 1988, pp.265 *et seq.*; **SOLÉ VILLALONGA**, *op. cit.*, pp.165 *et seq.*; **FUENTES QUINTANA**, *Los principios del reparto de la carga tributaria en España*, RDFHP, núm. 41, Vol. XI, 1961, pp. 208 *et seq.*

582 Ley núm. 89, de 29 de Abril de 1920 (publicada el 30 de Abril de 1920) en Colección Le-

el “beneficio neto”, para determinación del cual “se deducirá de la suma de los ingresos brutos obtenidos por la Empresa en el periodo de la imposición, ya procedan de la explotación directa, ya del arrendamiento del negocio, el importe de los gastos *necesarios* para la obtención de aquéllos, los de Administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan, y los de seguro de los dichos bienes y de sus productos”.

En 1922, se aprobó el “Texto refundido de la Contribución de utilidades de la riqueza mobiliaria”⁵⁸³. La “disposición quinta” de la tarifa III, definía la base imponible como “el importe del beneficio neto en el período de imposición”.

La “Reforma Tributaria de 1957”⁵⁸⁴ creó el “Impuesto sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas”, “con sustantividad propia”⁵⁸⁵, sustituyendo a la Tarifa III de la “Contribución de Utilidades”. Al mismo tiempo, se creó el “Impuesto sobre actividades y beneficios industriales y comerciales”, que pasó a gravar los beneficios de las empresas individuales⁵⁸⁶. La Ley del “Impuesto sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas” no definió la base imponible. Predicaba únicamente⁵⁸⁷ que “la base liquidable se señalará de acuerdo con lo establecido en la legislación actualmente vigente de dicha Tarifa III, en cuanto no resulte modificada por esta Ley”⁵⁸⁸. En el ámbito del Impuesto sobre actividades

gislativa de España, Primera serie, T. LXIX, Vol. 2º de 1920, Editorial Reus, Madrid, 1920, pp. 262-281. Sobre el impuesto creado por esta ley *vid.* **RAMOS DÍAZ**, *La imposición sobre sociedades en el periodo 1922-1957*, HPE, núm. 24-25, 1973, pp. 43-70; **SUREDA**, *El régimen de imposición de las sociedades en España*, RDFHP, núm. 29, Vol. VIII, 1958.

583 Real Decreto núm. 164, de 22 de Septiembre de 1922, en Colección Legislativa de España, Primera serie, T. LXXVII, Vol. 3º de 1922, Editorial Reus, Madrid, pp. 644-682. Sobre el impuesto sobre los beneficios establecido en esta ley y su evolución *vid.* **RAMOS DÍAZ**, *op. cit.*, pp. 48 *et seq.*

584 Ley de 26 de Diciembre de 1957, núm. 323. Sobre esta reforma *vid.* **GOTA LOSADA**, *Tratado...*, *cit.*, T. I, pp. 312 *et seq.*

585 Artículo 69.

586 **RAMÍREZ GONZÁLEZ**, *La imposición sobre sociedades a partir de 1957*, HPE, núm. 24-25, 1973, p. 76.

587 Artículo 71.

588 El precepto citado se refiere al método de estimación directa de la renta societaria, tal como se encontraba regulada en la legislación anterior. Sin embargo, importa señalar que la ley de 1957 instituye, al lado del método de estimación directa, un procedimiento llamado de “evaluación

y beneficios industriales y comerciales, sí se daba una definición de la base imponible, como estando formada por los “beneficios ciertos o estimados” y se establecían unas reglas sobre el modo de su determinación⁵⁸⁹.

La Orden Ministerial de 13 de mayo de 1958, que aprobó la “Instrucción provisional para la exacción del Impuesto sobre sociedades”, disponía en su “Regla 10” que “la total renta o beneficio líquido de las sociedades y demás entidades jurídicas se determinará deduciendo de la suma de ingresos brutos que hubieran obtenido en el periodo impositivo, ya procedan de la explotación directa, ya del arrendamiento del negocio, el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de Administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos”.

El impuesto de sociedades creado en 1957 fue reformado en 1964⁵⁹⁰. En esta Ley se definía la base imponible como “el importe de la totalidad de la renta o beneficio neto en el periodo de la imposición”⁵⁹¹. Sobre la determinación del beneficio neto, se disponía que “se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el periodo de la imposición el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, y los de Administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguros de dichos bienes y de sus productos”⁵⁹².

El paso siguiente en esta evolución legislativa se produce con la “Reforma de 1978”⁵⁹³. En la nueva ley, que reguló nuevamente un Impuesto sobre sociedades, se definía la base imponible como “la renta en el período de imposición”⁵⁹⁴. En cuanto a su determinación se disponía que ella se determinará o “por la suma algebraica de los rendimientos y de

global”, por lo cual se determinan, a través de métodos indiciarios, bases globales por sectores de actividad.

589 Art. 57.

590 Ley 41/1964 de 11 de Junio (Ley de Reforma tributaria de 1964).

591 Art. 71, núm. 1.

592 Art. 71, núm. 2.

593 Ley 61/78, de 27 de Diciembre.

594 Art. 11 núm. 1.

los incrementos y disminuciones de patrimonio” o por “la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo”⁵⁹⁵.

En un reglamento de este mismo impuesto aprobado posteriormente⁵⁹⁶, se precisaba con más detalle el proceso de determinación de la base. Se preveían a este efecto dos métodos. Uno que consistía en la suma algebraica de los rendimientos netos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio, “deducidos de la contabilidad”. Y un segundo, al que debería acudir cuando el primero no pudiese aplicarse, consistente en la comparación de los valores del patrimonio, ya mencionada en la ley, en este caso “con apoyo en los datos contables y extracontables disponibles”⁵⁹⁷.

Finalmente, el actual Impuesto sobre sociedades se publicó en 1995 y ha sido objeto de reglamentación en 1997⁵⁹⁸. En él, tras definirse la base imponible como la renta del

595 **ESTEBAN MARINA**, *Contabilidad y base imponible en el nuevo impuesto sobre sociedades*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 28, quien advierte que el sentido de la citada disposición consiste en transponer para el Impuesto sobre sociedades la distinción conceptual entre rendimientos de la explotación e incrementos y disminuciones de patrimonio, que había sido introducida en el Derecho fiscal español recientemente por la Ley 50/1977.

596 Real Decreto 2631/1982, de 15 de Octubre.

597 Real Decreto 2631/1982 (Reglamento del Impuesto de sociedades), art. 35:

1. Con carácter general, la base imponible se determinará por la suma algebraica de los rendimientos netos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio obtenidos o producidos en el ejercicio, deducidos de la contabilidad del sujeto pasivo y de la aplicación de las normas contenidas en el presente Reglamento.

2. La base imponible se determinará por la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo, con apoyo en los datos contables y extracontables disponibles, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que la situación de los registros y soportes contables no permita la aplicación del procedimiento general señalado en el apartado anterior.

b) Que los datos disponibles permitan la determinación de la base imponible por este procedimiento.

598 Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y Real Decreto 537/1997, de 14 de Abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. La ley

período impositivo, respecto a su determinación, se dice que “en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”⁵⁹⁹.

7.2. La definición de la base imponible en el Derecho tributario y su relación con la contabilidad mercantil.

7.2.1. El Reglamento de 1896 – el inaugurar de una tradición de independencia.

La mayoría de la doctrina española se muestra partidaria de afirmar que el sistema de tributación de los beneficios empresariales efectivos basado en una estimación directa de estos beneficios, empezó con el Reglamento de 1896 de la Contribución Industrial y de Comercio. En una de las tarifas que, según su reglamento, componían la Contribución⁶⁰⁰, se sujetaban al impuesto “las utilidades líquidas” obtenidas por las sociedades, “de todas clases”⁶⁰¹. Además de introducir en el ordenamiento español el sistema de tributación de los beneficios a partir de una estimación directa de los mismos, el Reglamento de 1896 estableció también un conjunto de principios fundamentales, que son los que caracterizan el sistema de la imposición de los beneficios en el derecho español hasta la actualidad.

De hecho, al inaugurarse un sistema de estimación directa del beneficio imponible, significaba que se iba a desarrollar a partir de entonces un método para medir el beneficio

43/1995 fue objeto de una reforma por el Real decreto legislativo 4/2004, de 5 de Marzo que refundió el texto de ley del impuesto.

599 Art. 10 núm. 3 de la citada Ley del Impuesto sobre sociedades.

600 A través del Reglamento, la Contribución pasó a componerse de cinco “tarifas”, formando un conjunto de considerable complejidad. Sobre este impuesto *vid.* **MORAL MEDINA**, *op. cit.*, pp. 26 *et seq.*

601 Los tipos de sociedades gravadas eran: i) las sociedades anónimas; ii) las sociedades de ferrocarriles; iii) las sociedades de navegación; iv) las sociedades cooperativas de producción o consumo. La sujeción al régimen de tributación mencionado, al tipo de 11 por cien sobre las “utilidades líquidas”, dependía todavía de la naturaleza de la actividad ejercida. Una vez más, sobre este punto remetemos para **MORAL MEDINA**, *op. cit.*, pp. 26 *et seq.*

efectivo⁶⁰² y este método sentaba en tres aspectos principales. El primer de ellos era la forma en que se definía la base imponible, es decir, la renta empresarial a los efectos de tributación. De acuerdo con el Reglamento, la “utilidad líquida” que debía someterse a gravamen estaba representada por “el saldo que resulte, deducidos de los ingresos realizados los gastos comprobados de explotación y entretenimiento del negocio al que los mismos (bancos y sociedades de todas clases) se dediquen, los productos de las mismas y cualesquiera otros que se hallen taxativamente exceptuados del pago por disposiciones legales”⁶⁰³. La fórmula, que representa una aplicación en el campo particular del impuesto de la teoría de la cuenta de explotación⁶⁰⁴, no tiene en sí misma – vista a la luz de las concepciones actuales sobre la mensuración financiera – mayor trascendencia, ya que los conceptos de “ingreso” y de “gasto” pueden ser utilizados con una amplitud suficiente como para que, a través de ellos, se obtenga una medición de la renta, a efectos de la imposición, coincidente con la que se obtiene mediante un método basado en la teoría del balance⁶⁰⁵. Pero una definición analítica de renta, como es el saldo entre los ingresos y los gastos, es la que resulta más conforme con

602 **SANZ GADEA**, *Impuesto...*, cit., T. I, 2004, p. 224, advierte que en las sucesivas leyes que a lo largo del tiempo han regulado el Impuesto sobre sociedades tanto nunca se ha entrado en la definición del concepto de renta, y siempre se ha hecho una enunciación y descripción de los métodos para determinar la base imponible.

603 Art. 27, párrafo 1 del Reglamento. Sobre el concepto de “utilidad” y de “utilidad líquida” en esta ley así como en las que se siguieron, *vid.* **GARCÍA-OVIES**, *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pp. 43 *et seq.*

604 La distinción, en el plano tributario, entre la teoría u óptica de la cuenta de explotación y la del balance, tuvo una implantación en particular entre la doctrina francesa de la primera mitad del siglo XX (véase sobre el tema, por ejemplo, **LAUFENBURGER**, *Mécanisme des impôts en France*, Recueil Sirey, Paris, 1948, p. 34. También, en Portugal, **FREITAS PEREIRA**, *A periodização do lucro tributável*, CCTF, núm. 152, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1988 Freitas Pereira, pp. 30 *et seq.*, y la bibliografía ahí citada.

605 Sobre este tema manifiesta **PASCUAL PEDREÑO**, *Impuesto sobre sociedades y contabilidad*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 122: “(...) si los dos regímenes de estimación directa (...) parten de idénticos datos (los proporcionados por la contabilidad), y llegan a idéntico resultado, la separación entre ellos es ficticia. El procedimiento de suma algebraica de ingresos y gastos parte de la información por la cuenta de explotación, mientras que el procedimiento de diferencia de capitales fiscales lo hace del balance”. Y en p. 130: “Pero en la práctica hemos de ser conscientes de que ambas cuentas de resultados hacen una unidad, se complementan”. En el mismo sentido, **PONT MESTRES**, *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Barcelona, Universitat de Barcelona Publicacions, 1985, p. 127, con relación a La Ley del Impuesto sobre sociedades de 1978.

una regulación de la composición de la propia renta, por parte de la normativa tributaria. Por el contrario, una definición de la base imponible a partir de una noción de rendimiento-incremento patrimonial, supondría casi inevitablemente que el legislador asumiese el balance mercantil como base para el cálculo – por estimación directa – del beneficio gravable⁶⁰⁶. Puede afirmarse, consiguientemente, que en la adopción por parte del legislador del método llamado analítico – que en este contexto particular significa una descripción extensiva de los componentes del resultado o beneficio imponible⁶⁰⁷ – resulta implícita desde luego una independencia respecto del balance mercantil, lo cual constituye un elemento importante para caracterizar el modelo español de relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil, especialmente desde la perspectiva de su evolución histórica.

Una regulación autónoma, es decir específica de la normativa tributaria, de la composición de la renta que se va a someter a gravamen forma precisamente el segundo eje del sistema. A pesar de que el legislador hiciese del balance mercantil el principal soporte de información para la comprobación de los componentes de la renta, el Reglamento de 1896 estableció ya unos criterios propios sobre la medición de dichos componentes de la renta y sobre su imputación a la base imponible⁶⁰⁸, incidiendo en particular sobre lo que debe considerarse como gasto⁶⁰⁹. De este modo, empieza a dibujarse un concepto fiscal de beneficio.

606 Cabe referir, acerca de esta cuestión, la consagración en la *Einkommensteuergesetz* alemana de 1891 de la concepción de la renta-incremento patrimonial (*Reinvermögenszugang*) (supra nota 278), al tiempo que se observa la introducción en la misma Ley del principio de la tributación con base en el balance mercantil (MAYER *op. cit.*, p. 154).

607 A cerca de las formas sintética y analítica de definir la renta, FERREIRO/SARTORIO, *op. cit.*, p. 118, explican que la Ley actual delimita la renta gravada “de un modo unitario o sintético, es decir sin distinguir sus distintos componentes (por ejemplo rendimientos o incrementos) o la fuente de la que proceden (por ejemplo de explotaciones industriales, de capitales cedidos a terceros”.

608 Según algún autor, esto se podría haber debido a un reducido desarrollo de la práctica contable en España en estas fechas (GARCÍA MORENO, *La base...*, *cit.*, p. 69, y la bibliografía ahí citada).

609 Para una delimitación del concepto de gastos deducibles habría que empezar por tener en cuenta la expresión utilizada en el primer párrafo citado del art. 27 “los gastos comprobados de explotación y entretenimiento del negocio”. Sobre los gastos admisibles rigen los párrafos siguientes del mismo precepto: (párrafo 2) “Se consideran comprendidas en dicha deducción las sumas que se destinan a la amortización y pago de intereses de obligaciones hipotecarias, respec-

Como se verá, esta regulación específicamente fiscal de la composición de la renta imponible va a tener un desarrollo progresivo y prácticamente sin interrupción hasta 1995, tanto mediante un desarrollo del concepto de gasto deducible y de ingreso gravable, como a través de una enumeración prácticamente exhaustiva de los gastos y de los ingresos que debían incluirse en el cálculo del beneficio.

7.2.2. El Reglamento de 1896 – la génesis de la conexión formal.

El tercer rasgo esencial del sistema de determinación de la base establecido con el Reglamento de 1896 reside en que el contribuyente sujeto al pago de la Contribución industrial está obligado a presentar su balance mercantil a la Administración, junto con su declaración fiscal de renta⁶¹⁰. Como advierte algún autor en relación con una legislación más reciente⁶¹¹, la razón de esta obligación es esencialmente probatoria. Tradicionalmente, las cuentas y escrituras mercantiles han poseído la función de constituir, en cuanto a los hechos que se encuentren registrados, una prueba que puede ser utilizada contra el comerciante, y así – también en el campo tributario – la contabilidad constituyó en estas fechas un instrumento

to a las Sociedades que explotan concesiones que han de revertir al Estado, con arreglo a las leyes de su otorgamiento, y las que representan pago de intereses de obligaciones solamente a aquellas en que no concurre esta circunstancia”. (párrafo 3) “Las cantidades destinadas a amortización del material de explotación del negocio o industria se computarán como gastos deducibles, en tanto no excedan de un 5 por 100 del capital que dicho material represente. A las Sociedades que tengan asegurado este material en otras Sociedades aseguradoras, se les tomará en cuenta, entre los gastos, el importe de la prima del seguro, y a las que sean aseguradoras de sí mismas, el valor de la prima de seguro corriente en la plaza en que actúen (párrafo 4.) “No serán de abono las cantidades destinadas á fondo de reserva, ampliación de material que implique aumento de capital, ni los imprevistos cuya inversión no esté justificada, ni el importe de la contribución industrial, si bien se computará como parte del impuesto que deban satisfacer sobre las utilidades la contribución territorial que hubiese pagado por los inmuebles de su propiedad en el año a que la liquidación se refiera”.

610 Según el art. 29 del Reglamento “*Los Directores, Gerentes, ó Presidentes de Bancos ó Sociedades de todas clases sujetas al pago de contribución industrial (...) están obligados a presentar en la Administración copia autorizada de las Memorias y de los balances ó cuentas anuales dentro de los quince días siguientes á la aprobación de las mismas, como así bien la cuenta de ganancias y pérdidas y cualquiera otro dato que, dentro de las prescripciones del art. 46 del Código de Comercio, estime necesario para liquidar dichos balances*”.

611 **QUINTAS BERMUDEZ**, *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre sociedades*, Civitas, Madrid, 1984, p. 149.

de información y prueba del que podía beneficiarse la administración fiscal. Pero de ello no puede extraerse que el sistema de determinación de la base imponible se asentaba en una coincidencia entre el beneficio mercantil y la renta a gravar. Podría significar una aceptación de que los valores de las diferentes partidas eran, *como norma general*, los reflejados contablemente⁶¹², pero no significaba una limitación de la facultad que tenía la administración fiscal para corregir dichos valores siempre y cuando los reputase inadecuados al concepto fiscal de beneficio, es decir, a los principios tributarios de la cuantificación de la base.

Subrayaremos una vez más, porque consideramos que se trata de un punto cardinal para la comprensión del modelo español sobre la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil, que los varios aspectos mencionados con anterioridad deben ser vistos por separado. Una cosa es que el legislador fiscal haga del balance mercantil (o, en alternativa, de la contabilidad mercantil de base), un instrumento de información contable para la determinación de la renta a gravar; otra cosa distinta es que el legislador acepte las normas de la contabilidad mercantil para el cálculo de la renta imponible, lo que puede hacer en diversos grados, esto es, con mayor o menor amplitud; y otra cosa es, finalmente, que el legislador fiscal establezca una vinculación del proceso de cálculo de la base imponible al balance mercantil, de modo que las valoraciones realizadas en el balance mercantil no pueden ser modificadas, por el propio contribuyente, o por la Administración, o por ambas partes, en la determinación de la base imponible.

En estos comienzos de la imposición societaria, la legislación exigía la presentación del balance mercantil como fuente de información contable que permitía comprobar las rentas declaradas. En cuanto al segundo aspecto mencionado, permite concluir que el Derecho fiscal aceptaba en gran medida, aunque implícitamente, las normas contables mercantiles, pero esta recepción sufrió una limitación creciente a medida que se multiplicaron en la legislación fiscal las reglas de calificación contable específicas del impuesto. A partir de este segundo aspecto, es decir, a partir de la idea de que el balance mercantil podría no traducir correctamente la medida de la capacidad económica de la empresa, se fue desarrollando el principio (principio fuertemente limitante de los derechos del contribuyente) según el cual la

612 Así advierte **QUINTAS BERMUDEZ**, *op. cit.*, p.153, en relación con el Reglamento del Impuesto sobre sociedades de 1982, del que el mencionado Reglamento de 1896 es un antecesor.

Administración, como garante último del interés recaudatorio, tenía la facultad de reformar la renta presentada por el contribuyente a partir de sus cuentas mercantiles⁶¹³.

Como hemos dicho, el sistema sustentado en los aspectos mencionados fue objeto, en los decenios siguientes, de un continuado desarrollo y de algunas matizaciones en virtud del contexto fiscal vigente en cada período. La Ley del Impuesto sobre la riqueza mobiliaria, que no pretendió más que reorganizar formalmente la regulación anterior⁶¹⁴, no introdujo ninguna modificación de relieve en el sistema de definición de la base del impuesto sobre los beneficios empresariales. Pero ya con relación al reglamento “definitivo” de esta Ley – que se aprobó en 1906⁶¹⁵ – se puede decir que supuso un avance importante en el sistema de determinación de la base imponible, tanto respecto de la identificación de sus componentes positivos y negativos, como en su modo de cálculo.

Por un lado, el reglamento estableció una enumeración de los ingresos de inclusión obligatoria y de los gastos deducibles bastante más detallada que el anterior Reglamento de 1896. Por otro lado, en esta norma que se consagra por primera vez un requisito expreso de inscripción contable, en relación con las cuotas de amortización del inmovilizado⁶¹⁶. Qui-

613 La evolución descrita puede considerarse característica de los impuestos sobre los beneficios en todos los ordenamientos estudiados. De hecho, tras un momento inicial en que el Derecho tributario no establecía normas de valoración propias y el beneficio gravable coincidía prácticamente con el beneficio calculado según las normas mercantiles, vemos que en todos los sistemas analizados el Derecho tributario empezó a desarrollar sus propios criterios de valoración apartándose progresivamente del Derecho mercantil.

614 Citamos acerca **ALBIÑANA**, *Estudio...*, cit., p. XXXIV, en cuya apreciación la Ley de 27 de Marzo de 1900 “inició una etapa que se ha caracterizado por la emigración de conceptos desde la Contribución industrial a otros impuestos”.

615 Un reglamento “definitivo” a la Ley núm. 113 de 27 Marzo de 1900 fue aprobado en 1906 (Real Decreto núm. 128, de 17 de Septiembre, en Colección legislativa de España, T. XXVI, Vol. 3º de 1906, Imprenta de la Revista de Legislación, Madrid, 1906, pp. 628-681). En este reglamento se establecía la obligación de presentar, junto a la “declaración jurada de utilidades”, el “balance y Memoria anuales” y una “certificación que exprese las cifras de todos los saldos deudores y acreedores de las diversas cuentas que liquidan en la de “Pérdidas y ganancias”.

616 Según el artículo 50.3.: “Se comprenderán también en la misma deducción, además de los gastos comprobados de reposición y reparación del material, las cantidades que se destinen a la amortización del capital que dicho capital represente, siempre que aquellas cantidades no exce-

zás en esta disposición se pueda situar un embrión legislativo del principio de inscripción contable que sigue rigiendo, en la actualidad, la relación entre la determinación de la base imponible y el balance mercantil⁶¹⁷ y que constituye una pieza basilar de todo el sistema. Pero importa subrayar que, con independencia de una fijación legislativa expresa – que sólo se producirá bastante más tarde – el principio de inscripción contable, como norma de derecho positivo, aunque no escrita, tiene en estas fechas una implantación plena. Así se explica que en 1911, una sentencia del Tribunal Supremo⁶¹⁸ haya negado la deducción de gastos mencionados en la Memoria pero no contabilizados.

Avanzamos que el fundamento de validez del principio, y la razón por la que lo sentó la jurisprudencia, está en la consideración del balance como un instrumento informativo para la determinación de la base y en la función probatoria que se otorga al mismo balance, con relación a los componentes de la renta sujetos a gravamen. Parece lógico que, si el balance formaba un medio de prueba de la veracidad de los valores incluidos en la renta, la falta de registro de un determinado valor en el balance, constituyese motivo bastante para que la Administración fiscal rechazase dicho valor por falta de prueba⁶¹⁹. La necesidad de inscripción

dan del 5 por 100 de dicho capital y se certifique que éste no ha sido todavía amortizado”. Es interesante resaltar, con respecto a la regulación de la materia de las amortizaciones deducibles, la evolución que se produjo partiendo de un principio que se podría llamar de “veracidad del balance” hacia una fórmula que deja a un lado dicho principio y asume la necesidad de garantizar la objetividad en este tipo de deducciones (sobre el punto **ANDRÉS AUCEJO**, *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 57 *et seq.*).

617 **GARCÍA-TORRES**, *El Deber de contabilidad en Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2001, p. 26 considera que fue en la Ley de 1922 en la que se estableció por primera vez una conexión entre la contabilidad mercantil y la determinación de la renta imponible.

618 **SANZ GADEA**, *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, T. II, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991, p. 903.

619 **DE MITA**, *Appunti...*, *cit.*, p. 97, observa: “la subordinación de los impuestos a la observancia de obligaciones resulta justificada siempre que se trate de obligaciones por medio de cuya observancia el contribuyente prueba la existencia de hechos que le son favorables, siempre que la determinación de dichos hechos queda supeditada a su colaboración. Si el contribuyente no posee los asientos contables resulta justificado que no pueda probar los costes de otra forma y si no exhibe la documentación de las cargas resulta justificado que éstas no puedan ser consideradas”.

en el balance mercantil se convierte así en una regla general con un cariz muy particular, y éste es una transposición dentro del Derecho tributario de la función probatoria del balance mercantil y de las escrituras contables en general, pero solamente contra el contribuyente. Ello significa que cuando la Administración tuviese fundadas razones para creer que los asientos contables no traducían fielmente la situación financiera, la información contable podría no ser tenida en cuenta. Este doble aspecto, de una vinculación del contribuyente a sus estados financieros mercantiles y de una relativa libertad de desvinculación de la Administración con relación a los mismos estados financieros, una relación desigual, pues, forma uno de los más importantes ejes del sistema, y que se va a ver fortalecido en los años siguientes.

7.2.3. La Ley de 1920 – Desarrollo del principio de inscripción contable.

En la nueva Ley de impuesto aprobada con la reforma tributaria de 1920 encontramos un desarrollo notable de las normas sobre la determinación del beneficio. Dentro de estas destacan las concernientes a las amortizaciones, sobre las cuales se confirma la regla de que sólo son admisibles aquellas que “sean efectivas”⁶²⁰ y se refuerza el requisito de inscripción contable, exigiéndose que “se hagan constar por la Empresa en los documentos de su contabilidad, mediante la reducción de los valores correspondientes”⁶²¹.

Con relación a la definición de los gastos deducibles, se consagra en la Ley de 1920 el requisito de la “necesidad de los gastos”, una fórmula que también se conservará hasta la derogación de la legislación de 1978. Esta disposición tiene, como es sabido, un papel crucial

620 La regla de la efectividad, con su dificultad de aplicación, ha sido la que estuvo en la génesis del establecimiento posterior, mediante la Orden de 25 de Febrero de 1965, de una tabla de coeficientes de amortización. Sobre este punto *vid.* **RAMÍREZ GONZÁLEZ**, *op. cit.*, p. 76.

621 Disposición quinta, 2ª regla, alinea b):

“Se comprenderán como gastos: (...) Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo, por depreciación o pérdida de los mismos.

Las depreciaciones y las pérdidas, para ser computables a estos efectos, habrán de reunir las dos condiciones siguientes:

(Primera) Que sean efectivas; y

(Segunda). Que se hagan constar por la Empresa en los documentos de su contabilidad mediante la reducción de los valores correspondientes.

(...)”

en el diseño del sistema de determinación de la renta imponible así como para la comprensión de la evolución del propio sistema. De hecho, el requisito de “necesidad de los gastos” otorga a la Administración tributaria un amplio margen de discrecionalidad en su apreciación sobre la deducibilidad de un gasto, y en esta medida, significa un paso más en una desvinculación o desconexión del procedimiento de comprobación de la base imponible con relación a los estados financieros mercantiles. Una desvinculación que es, por lo tanto, únicamente una prerrogativa de la Administración. Es decir, si del principio de la inscripción contable deriva que las valoraciones realizadas en el balance mercantil resultan prejudiciales o preclusivos para la declaración fiscal de la renta que efectúa el contribuyente – y, por ende, el contribuyente está, en dicha declaración fiscal, vinculado a sus cuentas mercantiles – por fuerza de la función probatoria contra el comerciante que el balance tiene en el Derecho mercantil, el requisito de necesidad de los gastos confirma que la Administración se encuentra liberada del mismo vínculo, es decir, no está, al contrario del contribuyente, vinculada por el propio balance mercantil⁶²².

622 Compárese con lo que dice **COCIVERA**, *Guida alle imposte dirette*, UTET, Turín, 1961, p. 570: “In base alla regola generale «i redditi dei soggetti tassabili in base al bilancio sono determinati sulla base delle risultanze del bilancio e del conto profitti e perdite o del rendiconto, che devono essere allegate alla dichiarazione dei redditi». Ed i redditi devono essere determinati sulla base delle risultanze del bilancio e del conto profitti e perdite anche se il bilancio non rispetta fedelmente la verità, anche quando nello stesso risultino indicate spese e perdite inesistenti o superiori a quelle effettive, anche quando siano omesse o indicate in modo inesatto le entrate ed infine anche quando i fatti aziendali siano comunque riportati inesattamente o irregolarmente in modo da concludere con un risultato diverso da quello effettivo”. Que el autor se refiere únicamente, en los casos citados, a una vinculación del contribuyente, y no de la administración tributaria, se desprende de claramente de otra afirmación: Requisito essenziale per l'accertamento analitico, oltre alla dichiarazione dei redditi alla quale va allegato il bilancio ed il conto profitti e perdite o rendiconto, è la regolare tenuta dei prescritti libri”. Dentro de la regular llevanza de los libros es tá incluida la llevanza en conformidad con las normas contables del Derecho civil, pues cuando dicha conformidad no haya sido observada, “l'Amministrazione ha facoltà di determinare il reddito in base alla situazione economica dell'aziendaq desunta ddgli elementi e dati raccolti”.

Hasta la reforma de 1995 no se producen cambios sustantivos en este modelo de determinación de la base imponible⁶²³, sino que todo el sistema esbozado se consolida, a medida en que las reglas citadas se vuelven más precisas.

7.2.4. La Ley de 1957 – el poder discrecional de la Administración frente a la contabilidad del contribuyente.

Un hito importante en esta evolución fue la legislación aprobada tras la reforma de 1957⁶²⁴, en la que muchos de los aspectos que hemos mencionado, que estaban implícitos en las pocas reglas escritas en la legislación precedente, fueron adoptados expresamente en los textos legales. Una pieza cardinal de esta evolución es la “Instrucción provisional” para la exacción del Impuesto sobre sociedades. Este reglamento, a semejanza de las normas anteriores, establecía la obligación de “toda entidad sujeta al impuesto” de llevar una contabilidad, y precisaba que ésta debería ser “ajustada a los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales reguladoras de la materia”⁶²⁵. Establecía así mismo la obligación de presentar junto con la declaración de los beneficios líquidos, “copias autorizadas del Balance y de la Memoria anuales y extractos de la cuenta de pérdidas y ganancias y de gastos generales”. Daba a continuación una serie de reglas relativas al procedimiento de comprobación, cuya trascendencia para nuestro tema justifica que se les dedique un examen algo más detallado. Todas estas reglas acentúan el aspecto ya mencionado de la desvinculación de la Administración a los estados financieros mercantiles. Detengámonos en examinar en qué condiciones esta desvinculación se producía.

Según una de las citadas reglas⁶²⁶, correspondía a la Administración examinar “si se han reflejado debidamente en la contabilidad todas y cada una de las operaciones efectuadas

623 De hecho se podrá decir, con **RAMOS DÍAZ**, *op. cit.*, p. 45, que la Ley de 1920 es aquella en la que la imposición de sociedades se cristaliza en sus perfiles modernos. El Texto refundido de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, aprobado por la Ley de 26 de Julio de 1922, aunque ha formado un marco legislativo importante en la imposición de la renta, no introdujo modificaciones relevantes en el tema de la definición o de la determinación de la base imponible.

624 Ley de Presupuestos y Reformas Tributarias de 26 de Diciembre de 1957, del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

625 Regla 32.

626 Regla 42.

en el ejercicio respectivo, y si aquélla se adapta a la realidad de los hechos económicos del contribuyente”. Se extrae de lo citado que correspondía a la Administración examinar la contabilidad desde dos puntos de vista distintos, uno la corrección o conformidad con las normas del Código de Comercio y demás disposiciones legales aplicables, otro bastante más subjetivo, “si aquélla se adapta a la realidad de los hechos económicos del contribuyente”. De este examen podían salir cuatro resultados:

a) En un primero, la Administración apreciaba “conformidad en dichos dos aspectos y en la *calificación fiscal* de todos sus apuntes”; de la última parte del precepto se deduce que el cálculo de la base imponible efectuada por el contribuyente tenía que pasar tres testes sucesivos: primero, la conformidad con las normas contables mercantiles (“*debidamente reflejadas*”); segundo, la adecuación de las valoraciones realizadas a *la realidad de los hechos económicos propios del contribuyente*, lo cual sólo puede entenderse como una utilización de las normas contables de un modo, al menos, no desfavorable, para el fin recaudatorio; tercero, una correcta *calificación fiscal* de todos los registros contables, lo que significa una conformidad con las normas contables específicas de la imposición sobre los beneficios (es decir, formalmente insertas en el Derecho tributario).

b) Un segundo resultado posible del procedimiento de comprobación, era que la Administración apreciase “*omisión o falseamiento*” de la información contable – es decir, que la base calculada por el contribuyente no pasase el primer teste – en cuyo caso el beneficio calculado por el contribuyente sería desechado.

c) Un tercer resultado posible, era que a pesar de que no concurriesen omisiones o falseamientos, existiese una “*presunción fundada de que las anotaciones contables no reflejan la realidad de los hechos económicos*” – es decir, la declaración del contribuyente no pasaba el segundo teste. También en este caso el beneficio calculado por el contribuyente sería desechado.

d) Un cuarto resultado posible era que se apreciase que “*se han contabilizado con exactitud y sin falseamiento todas y cada una de las operaciones, pero que la base de imposición deducida al aplicar las disposiciones vigentes es mayor que la resultante de la liquidación provisional*”. En este caso, la Administración efectuaba una corrección de la base imponible, levantando acta de los asientos “*cuya calificación fiscal dé origen a un aumento de la base impositiva*”. En este caso, la Administración aceptaba la renta calculada por el sujeto pasivo pero la modificaba extracon-

tablemente, para llegar a la base imponible. Se trata, como se ve, del procedimiento que se encuentra establecido hoy en la actual Ley del Impuesto sobre sociedades⁶²⁷, consistente en tomar al resultado contable como punto de partida para el cálculo de la base imponible, pero sujetándolo a modificaciones externas al balance.

Bajo su aparente simplicidad, las reglas citadas en realidad son cualquier cosa menos claras, porque, desde luego y con relación al primer teste, no se define con precisión cuales puedan ser las fuentes normativas de las “disposiciones legales” reguladoras de la contabilidad⁶²⁸ y concretamente, si estas normas reguladoras de la contabilidad incluyen o no las que se contengan en fuentes de Derecho tributario⁶²⁹; con relación al segundo teste, no se explicita ningún criterio objetivo que permita al contribuyente saber cómo adecuar sus valoraciones contables a “*la realidad de sus hechos económicos*”; y, con relación al tercer teste, porque tampoco se delimita precisamente lo que debe entenderse por “*calificaciones fiscales*”⁶³⁰ ni como el contribuyente debe proceder para adecuar su declaración de renta a dichas “*calificaciones fiscales*”, o más concretamente, si el contribuyente debe realizar las calificaciones fiscales *fuera* de los estados financieros mercantiles, o por el contrario, debe adaptar sus cuentas mercantiles a dichas calificaciones fiscales, bajo pena de que su declaración sea objeto de una apreciación de inexactitud, con la consecuencia de que la misma declaración pueda ser rechazada por la Administración y sustituida por una liquidación administrativa.

627 Art. 10.3.

628 Siguiendo la tradición francesa, España se adhiere al sistema de la planificación contable en 1973, con su primer Plan General de Contabilidad (Decreto 5320/1973, de 22 de Febrero). Este se sustituyó en 1990 por el actual Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1643/1990, de 20 de Diciembre). Mientras el primero era de llevanza voluntaria, el segundo es obligatorio “para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria”.

629 Como, por ejemplo, la Ley núm. 95/60, de 22 Diciembre, sobre amortización del inmovilizado, y la Ley núm. 76/61, de 23 Diciembre de 1961, sobre regularización de balances.

630 A propósito de la reforma que la Ley que comentamos sufrió en 1964, pero en la que se mantiene lo esencial del sistema de determinación de la base descrito, **GARRIGUES/BARRAGAN/DIEZ-ALEGRIA**, *La empresa ante la Ley de reforma del sistema tributario*, Asociación para el Progreso de la Dirección, 1964, p. 74, advierten que uno de los inconvenientes del sistema de estimación directa consistía en que se producía una “evolución de la conceptualización fiscal de gastos e ingresos, derivada, no de una modificación del concepto legal, sino de las diversas interpretaciones dadas a las normas sobre la materia”.

Las tres reglas mencionadas, asociadas al principio de la inscripción contable, formaron el terreno jurídico necesario y suficiente para el surgimiento del fenómeno de dependencia inversa – es decir de la preparación de los balances mercantiles de conformidad con las normas fiscales – en la medida en que, con la intención de obviar la posibilidad de un procedimiento de evaluación por parte de la Administración, con fundamento en una inexactitud de las cuentas, o de una inadecuación de aquéllas a la *realidad económica* o a las *calificaciones fiscales*, el contribuyente tiende a realizar un esfuerzo para configurar su contabilidad mercantil de acuerdo con las normas fiscales sobre valoración⁶³¹.

631 Estimamos como más dudoso que se pueda afirmar, al margen de la mencionada inversión *de facto*, motivada por una inseguridad del contribuyente ante las reglas fiscales, que el fenómeno de dependencia inversa haya recibido también, a lo largo del tiempo, un claro impulso por parte del propio legislador. El ejemplo más notorio de una alegada intromisión de la legislación fiscal en el dominio de la contabilidad mercantil, quizá sea la Ley de regularización de balances de 1961 (Ley núm. 76/61, de 23 de Diciembre) cuyo artículo 2º disponía: “1. Las sociedades podrán regularizar los valores contables de sus elementos patrimoniales, en la forma y con la amplitud que se expresa en esta Ley, aplicándose, salvo lo dispuesto en su artículo 13-2), un gravamen único del uno coma cinco por ciento sobre el saldo acreedor que, en su caso, presente la cuenta “Regularización Ley...”, formada en los términos que se previenen en esta Ley, y que habrá de figurar en los balances con separación de cualquier otra”. En nuestra opinión, el fenómeno de dependencia inversa, en esta Ley, no se manifiesta tanto por el hecho de que se regule estrechamente la actualización del valor de los activos, en la contabilidad mercantil, mediante una ley, pues la regularización de balances en la contabilidad mercantil es una cuestión de carácter público cuya trascendencia para las relaciones mercantiles justifica plenamente una regulación con esta naturaleza, sino por el hecho de que es una norma de carácter tributario que, al mismo tiempo, dicta las reglas para la actualización de los balances mercantiles. Ya no nos parece un caso de intromisión de la legislación fiscal en el plano mercantil, sino un caso de pura regulación de la base impositiva, la Ley núm. 95/60 de 22 de Diciembre de 1960, sobre el régimen de las amortizaciones a los efectos de su deducibilidad en base del impuesto. Desde esta perspectiva, aún habría que analizar críticamente varias disposiciones, como las contenidas en la Ley 41/64, de 11 de Junio, que dispusieron lo relativo a la constitución de diversos fondos de reserva, pero cuyo análisis no cabría en los objetivos del presente estudio. Sin perjuicio de una justificación más detallada que aduciremos en el Capítulo III, desde ahora adelantamos que tampoco parecen ser casos inequívocos de *heterointegración*, es decir de supeditación de las cuentas mercantiles a las normas fiscales. El fenómeno de dependencia inversa, que tuvo, como se sabe, hasta la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre sociedades de 1995, una vasta expresión, está abundantemente tratado en la doctrina española. Se citan meramente como ejemplo, **GOTA LOSADA**, *Tratado...*, cit., T. I, p. 318; **RAMÍREZ GONZÁLEZ**, *op. cit.*, p. 79; **RAMOS DÍAZ**, *op. cit.*, p.

7.2.5. La Ley de 1967 – un intento de vincular la Administración a la contabilidad del sujeto pasivo.

En 1967 se lleva a cabo una modificación importante de la Ley de 1957⁶³². Su rasgo más innovador para el tema que nos ocupa⁶³³ reside en su artículo 26, donde se disponía que “los rendimientos determinados en régimen de estimación directa serán los que se deduzcan, única y exclusivamente, de la contabilidad de la entidad llevada en forma reglamentaria”. La trascendencia del precepto se podría justificar, desde luego, con el hilo conductor que se desprende de él hasta llegar al artículo 10.3 de la actual Ley del Impuesto sobre sociedades. En él, el legislador ensaya una primera fórmula en la cual busca establecer un vínculo, con un carácter general, entre la determinación de la base imponible (en el régimen de estimación directa) y la contabilidad mercantil.

Sin embargo, del contexto de la disposición se desprende que el legislador pretendió establecer el mencionado vínculo, por primera vez, con un doble sentido. No sólo el contribuyente estaba vinculado a sus estados financieros mercantiles, sino que también la Administración quedaba condicionada por ellos, salvo que se constate la existencia de una omisión o falseamiento de las cuentas⁶³⁴. Se deduce necesariamente que el legislador pretendió substraer a la Administración la posibilidad que tenía anteriormente, de no aceptar la renta declarada por el contribuyente a partir de sus estados financieros, cuando éstos, si bien exactos, no

61.

632 Decreto núm. 3359/67, de 23 de Diciembre.

633 Si no tuviéramos el propósito de ceñir nuestro análisis a los límites del tema que es objeto del presente estudio, seguramente habría que destacar otros aspectos de la legislación de 1967, como, por ejemplo, la disciplina de la aplicación del régimen de evaluación global y revitalizar de alguna manera el régimen de estimación directa. De hecho importa hacer referencia, al menos como contexto histórico y jurídico, que la grande peculiaridad de la reforma de 1957 en la imposición sobre sociedades fue la institución del régimen llamado de “Evaluaciones globales” y que este ganó una trascendencia tal en el campo del funcionamiento práctico del impuesto, hasta tal punto que de cierta forma suprimió el método de estimación directa. (**GOTA LOSADA**, *Tratado...*, cit., T. I, p. 318, afirma que la Ley de 1957 suprimió el método de estimación directa).

634 El art. 26.3 de la Ley disponía: “La omisión o falseamiento en cuentas de una operación por las entidades sometidas a estimación directa dará lugar a la aplicación del régimen subsidiario de estimación por Jurados. El rendimiento en este caso no podrá ser inferior al que resultaría de la estimación objetiva”.

se mostrasen “adecuados a la *realidad de los hechos económicos*”. Se exige simplemente, para que los estados financieros del contribuyente vinculen a la Administración, que el contribuyente lleve una contabilidad “reglamentaria”. Sin embargo, no se precisa que ha de entenderse por “reglamentaria”, si esto significa estrictamente una conformidad con las normas contables mercantiles o implica asimismo una conformidad con las normas de valoración fiscales⁶³⁵.

7.2.6. La Ley de 1978 y el Reglamento de 1982 – la consagración plena del “principio de inscripción contable (aparentemente contra la intención de la ley).”

Resulta de interés resaltar que el precepto mencionado precedentemente se suprime en la Ley del Impuesto de sociedades aprobada en 1978⁶³⁶. La Ley estipulaba que la base se determinaría por “la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio” o por “la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo”. Y daba a continuación una serie exhaustiva de reglas sobre lo que debía considerarse incluido dentro de los conceptos de ingreso y de gasto, cómo debían valorarse dichos componentes y cuándo deberían ser imputados.

Por lo que se refiere a la contabilidad mercantil, la única referencia era la regla general de valoración de ingresos y gastos que constaba del artículo 16. Predicaba este precepto que “los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, *siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad*”. Una lectura sistemática de todas las reglas citadas podría justificar la interpretación de que el legislador haya querido mitigar la regla de vinculación de la determinación de la base imponible a la contabilidad

635 **GOTA LOSADA**, *Tratado...*, cit., T. I, p. 318; **SANZ GADEA**, *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, T. II, 4ª ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 227 expone la interpretación de que el método de estimación directa estaba construido directamente sobre el registro contable, realizándose sobre esta base las correcciones propias de las normas fiscales.

636 Sobre cómo se caracterizaba, e la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, el sistema de relaciones entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil, resulta de gran relevancia el estudio de **BÁEZ MORENO**, *Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades*, Thomson/Aranzadi, Cizur Menor, 2005, pp. 37 *et seq.*, con el que se ira cotejando nuestras observaciones acerca del tema.

mercantil⁶³⁷, aunque manteniendo la contabilidad mercantil como fuente principal de información⁶³⁸.

637 Un entendimiento coincidente parece ser lo expresado por **SANZ GADEA**, *Impuesto...*, cit., T. II, 2004, p. 227, que sobre la Ley de 1978 estima que la “contabilidad mercantil no está convocada para determinar la base imponible. Por su parte **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 43, concluye tras un análisis muy minucioso y sistemático que en el artículo 16 citado “lo que se aceptaba no era el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia jurídica de la aplicación de las normas contables, sino de los hechos de la realidad que subyacían a dicho documento contable. Por otro lado, no correspondía la práctica de ajustes, sino que se debían aplicar las norma del Balance Fiscal, es decir, el conjunto de preceptos (...) que componían (de forma exhaustiva) el régimen de determinación de la base imponible”. También **CAÑIBANO CALVO**, *La Información contable-financiera en España: Análisis de sus principios inspiradores*, en VV. AA., *Fiscalidad y contabilidad empresarial. Homenaje a Carlos Cubillo Valverde*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983, p. 146 comentaba, sobre el artículo 16 de la Ley de 1978, que “esta toma de postura parecía abrir un horizonte bastante prometedor [a respeto de una desvinculación entre la fiscalidad y la contabilidad].

638 La doctrina española en general no atribuye relevancia al cambio de redacción introducido por el legislador de 1978 en el artículo 16 con relación a la legislación anterior, quizá porque el reglamento de 1982 asumió desde este punto de vista una función dominante. El sentido que la doctrina Mayoritaria atribuye al mencionado artículo 16 es de una vinculación del proceso de determinación de la base imponible con relación al balance mercantil, tanto desde la perspectiva del contribuyente cuanto de la administración. En este sentido *vid.* **GARCÍA-OVIES**, *op. cit.*, p. 79; **GOTA LOSADA**, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, T. II, Extecom, Madrid, 1989, p. 144. No obstante, otros autores parecen no compartir la misma opinión. Así por ejemplo, **PONT MESTRES**, *Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del art. 148 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades*, GF, nº 147, 1996, con referencia al art. 10.3 de la LIS de 1995, manifestaba: “(...) lo que destaca es la novedad que ya cuida de subrayar el preámbulo de la Ley, consistente en que la base imponible en el régimen de estimación directa se calcula corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable (...). Estamos ante una novedad manifiesta, que rompe con la tradición de un pasado legislativo celoso de su autonomía en cuanto a las normas reguladoras y cuantificadoras de la base imponible”. En el mismo sentido, **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 43, ya citado, que concluye por la existencia, en la vigencia de la Ley de 1978, de un sistema de “Balance Fiscal autónomo”, aunque se tomaran como base los hechos ostentados en el balance mercantil.

Es el Reglamento de la Ley del Impuesto, aprobado en 1982, el que define, en nuestra opinión, decisivamente el perfil del sistema⁶³⁹. En primer lugar, se produce con este reglamento la consagración plena y con carácter general, del “principio de inscripción contable”⁶⁴⁰, en el campo legislativo⁶⁴¹, del que resulta una casi total – el contribuyente puede

639 Discrepamos así de un autorizado sector de la doctrina española, por razones que adelante se intentarán explicar un poco mejor. Así **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 43, cómo ya hemos advertido, considera que la Ley del Impuesto de 1978 consagraba un sistema de balance fiscal autónomo; Y que en este contexto, el Reglamento del Impuesto de 1982, al regular detalladamente la determinación del resultado de la actividad empresarial a efectos de su transformación en la base imponible, confirmó definitivamente este sistema: “lo que se aceptaba no era el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia de la aplicación de las normas contables, sino los hechos de la realidad que subyacían a dicho documento contable. Por otro lado, no correspondía la práctica de ajustes, sino que se debían aplicar las normas del Balance Fiscal”. También podría ser este el sentido de la afirmación ya citada de **SANZ GADEA**, *Impuesto...*, *cit.*, T. II, 2004, p. 227, al afirmar que la “contabilidad mercantil no está convocada para determinar la base imponible”. Pero no lo tomamos como cierto pues no sabemos si el autor se refiere a la contabilidad mercantil en sentido “factual” – el balance mercantil concreto aprobado – o a las normas de Derecho contable mercantil, lo que cambiaría radicalmente el sentido de la afirmación del autor. Estamos de acuerdo en que la normativa de 1978 no convocaba las normas de Derecho contable mercantil, lo que sí creemos poder afirmar es que la determinación de la base imponible estaba vinculada al balance mercantil. En sentido conforme con la nuestra interpretación **CAÑIBANO CALVO**, *op. cit.*, p. 146.

640 **MANTERO SAENZ**, *¿Hasta qué punto es necesario que un gasto se contabilice para que sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades?*, RIT, núm. 27, 1994, p. 52.

641 El art.88.9 tenía la siguiente redacción:

Art. 88. Imputación temporal de ingresos y gastos (...)

9. Si el sujeto pasivo utiliza criterios de imputación temporal a efectos contables distintos de los aceptados fiscalmente, las diferencias se tratarán según las siguientes reglas:

1ª Los gastos no resultarán deducibles fiscalmente en ejercicio anterior a aquel en que se imputan contablemente en la cuenta de resultados.

2ª Cuando los gastos o partidas deducibles se imputen contablemente en ejercicio anterior al de su cómputo a efectos fiscales, se señalará esta circunstancia y las cuantías de los diferimientos mediante nota marginal, que se cancelará cuando se produzca su integración en el cálculo de la base imponible, y que se realizará mediante ajuste extracontable.

3ª La periodificación a efectos fiscales de los ingresos, cuando resulte admisible, quedará supeditada a que se realice asimismo a efectos contables, mediante las correspondiente cuentas de ajustes por periodificación.

postergar la imputación de gastos y anticipar la imputación de ingresos en la base imponible, con relación al balance mercantil, pero no el contrario – vinculación del contribuyente al balance mercantil⁶⁴², en la determinación de su renta imponible⁶⁴³. Por otro lado, el reglamento dispone⁶⁴⁴ que, “con carácter general, la base imponible se determinará por la suma algebraica de los rendimientos netos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio obtenidos o producidos en el ejercicio, *deducidos de la contabilidad del sujeto pasivo y de la aplicación de las normas contenidas en el presente Reglamento*”. Se instaura, así, como principio general, la regla de una vinculación de la Administración a la contabilidad mercantil – en sentido concreto, es decir, al balance aprobado – en la determinación de la base imponible⁶⁴⁵.

Pero la norma añade que cuando “la situación de los registros y soportes contables *no permita la aplicación del procedimiento general*, la base imponible se determinará por la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo, *con apoyo en los datos contables y extracontables disponibles*”. En este método alternativo de estimación de la base, por lo tanto, la Administración no está vinculada a respetar las valoraciones que el contribuyente haya realizado en su balance mercantil. Y toda vez que no se definen las condiciones

4ª Los ingresos no podrán computarse fiscalmente en ejercicio posterior a aquel en que se reflejen contablemente, bien a través de la cuenta de resultados, bien a través de un aumento de las cuentas de capitales propios.

642 En el sentido de una vinculación del sujeto pasivo a las valoraciones realizadas en el balance mercantil, en el sistema de la Ley de 1978, **MAGRANER MORENO**, *Estudio introductorio*, en VV. AA., *Impuesto sobre sociedades: Comentarios al reglamento*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, p. 65.

643 A este mismo efecto se llega, en el ordenamiento alemán, por ejemplo, a través la especial configuración de las normas de Derecho tributario que admiten el mecanismo del ajuste extracontable, como mejor se expondrá adelante.

644 Artículo 36, 1.

645 **MANTERO SAENZ**, *op. cit.*, p. 65, también interpreta el sistema de la Ley 61/1978 con el sentido de que, además de una vinculación del sujeto pasivo a sus propias valoraciones, resulta del sistema una presunción de legalidad de las valoraciones y de los hechos enseñados en el balance mercantil; también **QUINTAS BERMUDEZ**, *op. cit.*, p. 153, concluye sobre el sistema instituido con el Reglamento del Impuesto que “cuando el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables (...) ello supone aceptar que los valores de las diferentes partidas serán, como norma general, los reflejados contablemente”.

en las que una contabilidad no permite la aplicación *del procedimiento general*⁶⁴⁶, esta decisión queda en realidad, en gran medida, dentro del poder discrecional de la Administración⁶⁴⁷. En consecuencia, puede decirse que el principio de vinculación al balance mercantil, que vale plenamente para el contribuyente, resulta bastante mitigado respecto a la Administración. El contribuyente, al indicar los componentes de su base imponible en la declaración de renta, no puede desviarse de las valoraciones y calificaciones que haya realizado en su contabilidad a efectos civiles, pero la Administración sí que puede hacerlo, basándose en el argumento de que “la situación de los registros y soportes contables *no permite la aplicación del procedimiento general*”.

Otro aspecto trascendente del sistema establecido con el reglamento reside en la forma en que se articulan las normas valorativas especiales tributarias y las normas contables mercantiles. En este tocante, el texto del reglamento – a semejanza de lo que ocurría en la misma época en Italia y en Francia – se caracteriza por un grado máximo de imprecisión

646 Al contrario de la legislación anterior, que establecía con exactitud las circunstancias en que la administración podía no atender a la renta declarada - *omisión o falseamiento*” de la información contable y “*presunción fundada de que las anotaciones contables no reflejan la realidad de los hechos económicos*”- en el reglamento de 1982 se dispone simplemente (art. 36.2.a)) que “la base imponible se determinará por la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo, con apoyo en los datos y extracontables disponibles, cuando (...) la situación de los registros y soportes contables no permita la aplicación del procedimiento general (...)”.

647 Sobre el procedimiento de estimación objetiva en el ámbito de la legislación de 1978 *vid. GOTA LOSADA, Tratado..., cit., T. II, pp. 170 et seq.*

y duplicidad de sentidos⁶⁴⁸, en lo que atañe a su ámbito de aplicación⁶⁴⁹, de tal forma que resulta imposible deducir con seguridad si la normativa fiscal opera o no y en qué extensión puede operar una recepción de las normas contables mercantiles⁶⁵⁰ o, al menos, una aceptación de un resultado contable determinado en conformidad con dichas normas contables mercantiles.

Se dispone⁶⁵¹ que “los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, *siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad*”. El sentido de la disposición no puede ser otro, en nuestra opinión, que el de expresar que no se aceptarán – es decir, la Administración no estará vinculada – a las valoraciones del balance mercantil, siempre que éste no refleje *la verdadera situación patrimonial*. Sobre este último

648 En el mismo sentido manifiesta **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 40, por ejemplo, cuando refiere el artículo 38 del Reglamento del Impuesto. Sobre el precepto dice el autor: “(...) el artículo 38 RIS, encargado en términos generales de la valoración, resultaba *francamente desconcertante*. En efecto, señalaba el citado precepto que los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, entendiendo por tales los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización y de los criterios y reglas establecidos en este Reglamento. (...) De un lado, (...) el artículo 38 del RIS no remitía, a efectos de valoración, al conjunto de las normas contables, sino que, por el contrario, se limitaba a señalar que «se entenderán como valores contables los que resulten de la aplicación los principios generales de contabilización». Por el contrario, cuando el precepto pretendía determinar la regulación más concreta de la valoración, hacía referencia a los criterios y las reglas fijadas en el Reglamento”; también **GARCÍA-OVIES**, *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pp. 83 *et seq.*

649 **QUINTAS BERMUDEZ**, *op. cit.*, p. 154, en su comentario ya citado al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en la Ley 61/1978, concluye con una apología de una aplicación del reglamento a la confección del balance, en sus aspectos materiales. Se trata, según creemos, de una concepción cercana a la de muchos autores coevos en Italia y Francia, entre otros países, que aboga una heterointegración de la disciplina contable mercantil por parte del Derecho tributario, que fue defendida inequívocamente, por ejemplo, por **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 148.

650 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 32, refiere el problema en los siguientes términos: “Aunque dichos preceptos (artículos 16.1 y 30.3 de la Ley 61/1978) prescribieran una remisión a las normas contables, el desarrollo de la Ley dio lugar a una realidad diferente. En efecto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (...) detalló, hasta tal punto, la regulación de los ingresos, de los gastos y de la valoración de ambos, que convirtió la remisión, *si es que tal remisión existió alguna vez*, en inoperante (subrayado nuestro).”

651 Art. 38.

concepto, se acrecienta⁶⁵² que “se entenderá que la contabilidad refleja en todo momento la verdadera situación patrimonial de la entidad si se lleva conforme a lo dispuesto en los preceptos del Código de Comercio y *demás disposiciones legales que sean de aplicación*”, para en seguida añadir que “*por regla general, y sin perjuicio de las particularidades de este Reglamento*, serán de aplicación los criterios y principios técnicos establecidos en el Plan General de Contabilidad⁶⁵³ (...)”.

No cabe duda de que en la citada disposición, inserta en el reglamento del impuesto, se realiza una definición de lo que son las normas aplicables a la contabilidad mercantil y se establece que forman parte de estas normas las que se contienen en el propio texto del reglamento⁶⁵⁴. Como confirmación de esta lectura, en otro precepto se dispone que “a los efectos

652 Art. 37. Principios generales de contabilización.

653 Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de Febrero.

654 Sobre este punto el planteamiento de **QUINTAS BERMUDEZ**, *op. cit.*, p. 166 no podría ser más aclarador: “Apuntada en diversos preceptos de la ley la idea de una estrecha relación entre contabilidad y fiscalidad en el IS, esta idea encuentra refrendo real en los artículos 16.1 y 22 LIS; para ello, el primero de estos preceptos trata de precisar, que la aceptación a efectos fiscales de los valores contables habrá de estarse (además de lógicamente, de los preceptos legales) a las condiciones que permitan calificar la contabilidad de veraz y ordenada, de modo que represente la verdadera situación patrimonial de la empresa (...). Por ello (...) se hacía precisa la existencia en el Reglamento de un artículo en el que se señalasen los principios y reglas básicas a las que debe someterse la gestión contable de la empresa”. Debemos recordar que esta concepción – que la doctrina italiana designó como heterointegración del Derecho mercantil por el Derecho tributario (v.g. **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 148) – fue ampliamente aceptada en todos los sistemas europeos continentales en los que rigió un sistema de conexión formal, es decir de dependencia del beneficio imponible con relación al balance mercantil. Así, por ejemplo, **HENSEL**, *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2005, p. 213, escribía en 1924: “De ese modo, los balances mercantiles no constituyen un mero punto de apoyo para el “balance fiscal”, sino un punto de partida; esto es, los balances mercantiles son determinantes, siempre y cuando el Derecho Tributario no establezca otra cosa. En el fondo no existe, por consiguiente, un «balance fiscal» especial junto al balance mercantil. Pero de ese modo, *los preceptos del Derecho Tributario adquieren también significado para la elaboración de los balances mercantiles*” (subrayado nuestro). Y también en Francia, un poco más tarde, en 1952, **ESCARRA**, *Cours de Droit commercial*, Sirey, Paris, 1952, p. 41, afirmaba: “El derecho fiscal forma una fuente indirecta de derecho mercantil, en la medida en que dicta soluciones para los problemas planteados por el derecho mercantil, o ejerce su influencia en la solución. Algunas normas fiscales, por ejemplo, dictan la técnica que debe usarse

de este Impuesto se considerarán como *valores contables* los que resulten de la aplicación de los *principios generales de contabilización* y de los *criterios y reglas establecidos en este Reglamento*". El reglamento contiene, además, una exhaustiva regulación de todos los aspectos de la valoración de los componentes de la base⁶⁵⁵.

Ante estas condicionantes, la doctrina española se divide en dos tesis antagónicas sobre el sistema que regía la relación entre la formación de la base imponible y la contabilidad mercantil en la vigencia de la Ley 61/1978. La mayoría de los autores lo interpreta como un sistema de *conexión formal* – es decir, un sistema en que el balance mercantil, con todas sus opciones de valoración, resultaba prejudicial o preclusivo para la determinación de la base imponible⁶⁵⁶. Otro sector, éste minoritario por supuesto, en que destaca Báez Moreno⁶⁵⁷, ve el sistema de la Ley 61/1978 como un sistema de balance fiscal autónomo.

De toda la argumentación que fuimos exponiendo a lo largo de los anteriores párrafos, resulta ya que en nuestra opinión la primera tesis es la correcta. Así, de la conjunción del "principio de inscripción contable", que vimos haber sido consagrado en el Reglamento del Impuesto, con la amplia regulación de los aspectos de la valoración contenida en las normativas del impuesto – que, como parece resultar claramente demostrado, se destinaba a regir también el balance mercantil – extraemos la conclusión de que, aunque el legislador de 1978

en la fusión de sociedades, para algunos aumentos de capital, para filiales, para algunos tipos de acuerdos internacionales"; en Italia, el sistema fue justificado también por **BERLIRI**. *op. cit.*, p. 86.

655 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 39: "Por si la ley no resultara suficientemente detallada, tanto en la fijación de ingresos y gastos como en su valoración, el Reglamento terminaba por eliminar cualquier posibilidad de remisión a las normas contables y lo hacía, precisamente, por la regulación exhaustiva de las partidas que debían ser computadas y su regulación"; y también **GARCÍA MORENO**, *La base*, *cit.*, p. 72.

656 Se encuentran dentro de esta corriente, entre muchos otros, **QUINTAS BERMUDEZ**, *op. cit.*, p. 153; **GARCÍA-OVIES**, *op. cit.*, p. 79; **GOTA LOSADA**, *Tratado del Impuesto de Sociedades*, T. II, Extecom, Madrid, 1989, p. 144.

657 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 34: "Lo que se aceptaba no era el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, como consecuencia jurídica de la aplicación de las normas contables, sino los hechos de la realidad que subyacían a dicho documento contable. Por otro lado, no correspondía la práctica de ajustes sino que se debían aplicar las normas del Balance Fiscal (...)".

pudiera tener otra intención, el Reglamento finalmente consagró un sistema de relevancia prejudicial del balance mercantil, o de conexión formal, con dependencia inversa⁶⁵⁸.

En cuanto a la tesis defendida por Báez Moreno, concordamos con su conclusión de que ni en la Ley del Impuesto ni en su Reglamento existe una remisión normativa al Derecho contable mercantil⁶⁵⁹. Y a partir de esta ausencia de una remisión normativa de la legislación tributaria al Derecho contable mercantil, el mismo autor concluye que no existía un sistema de relevancia prejudicial del balance mercantil o de “determinación formal”⁶⁶⁰. Creemos, con el debido respeto, que el autor interpreta el sistema de 1978 a la luz de las concepciones vigentes en la actualidad. De hecho, hoy día no sería pensable, en ningún país de nuestro entorno, que una ley fiscal estableciera un sistema de *relevancia prejudicial formal* para la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta empresarial, al tiempo que rechazaba la posibilidad de que el beneficio imponible se calculara de acuerdo con la disciplina contable mercantil. Sin embargo, ésta no era la concepción dominante en 1980. El autor parte de la premisa de que un tal sistema constituye una imposibilidad. Por el contrario, a nuestro parecer, el sistema español de la Ley de 1978 y de su reglamento constituye un caso histórico, no único pero poco frecuente, de *relevancia prejudicial formal* sin remisión normativa. Y de esta manera, el mismo caso demuestra la posibilidad no solamente teórica sino real de esta modalidad de relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil. Esto, sin embargo, supone una “dependencia inversa” casi total, en que la normativa tributaria es la que dicta las normas para la confección del balance mercantil. Sólo no existiría, en este caso, dependencia inversa cuando las normas contables y las normas fiscales coincidieran perfectamente.

658 Sobre el aspecto de la dependencia inversa, que adelante se tratará con más detalle, **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 32 afirma que el Reglamento de 1982 convirtió la remisión a las normas contables contenida en la Ley 61/1978 en inoperante.

659 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 33.

660 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 43: “Lo único que la liquidación del Impuesto sobre Sociedades podía tomar de la cuenta de pérdidas y ganancias eran los hechos contables que a la misma subyacían (...) porque aceptar el resultado contable (saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias) implicaba una conexión normativa que el carácter no remisivo de las normas, ya vistas, en ningún caso podía fundamentar”.

Resulta conocido y ampliamente mencionado por la doctrina el hecho de que el sistema de las relaciones entre el impuesto sobre sociedades y la contabilidad mercantil en la vigencia del reglamento de 1982 estuvo caracterizado por una intensa influencia del primero sobre la segunda⁶⁶¹. Este fenómeno de “dependencia inversa”⁶⁶², que había comenzado como una realidad fáctica, más que normativa, con la Ley de 1957 y que la Ley de 1978 no logró cambiar, en este período resulta perfectamente legitimado por el texto del reglamento del impuesto, que realiza, con alguna imprecisión de los conceptos, una verdadera y propia *heterointegración* de la contabilidad mercantil⁶⁶³.

661 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 32; **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 75; **CAÑIBANO CALVO**, *op. cit.*, p. 145. Se consideró (**ALCÁNTARA/GONZÁLEZ GARCÍA**, *Relaciones entre criterios contables y fiscales en el Reglamento del impuesto sobre Sociedades*, Tomás Millán *in memoriam*, ICAC, 1990, p. 77) que este Reglamento del Impuesto sobre Sociedades interfería claramente en la normativa contable, interponiéndose o entremezclándose con ella”; **LÓPEZ MARTÍNEZ**, *Notas sobre el modelo de relaciones entre normas mercantiles y fiscales*, Trib. Fisc., núm. 5 1991, p. 51, manifiesta en el sentido de que la norma reglamentaria adoptaba una “actitud beligerante en los aspectos contables”.

662 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 32-33 advierte acerca: “No es sólo que las normas contables no incidieran en la determinación de la base imponible del Impuesto, sino que, por el contrario, era el Reglamento del Impuesto el que interfería en la contabilidad, estableciendo obligaciones formales distintas de las impuestas por la normativa mercantil y alterando, incluso, principios y reglas contables”. Para una Mayor profundización del punto podría verse la bibliografía citada por este autor.

663 Sobre el concepto de dependencia inversa, que ya referimos acerca del ordenamiento italiano, daremos una noción más técnica en el Capítulo III, punto 6. De momento, se adelantará que los términos “heterointegración” y “dependencia inversa” han sido formulados en la doctrina italiana por Gaspare Falsittà (*v.g.*, **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *op. cit.*, pp. 10-13, y 19-21), acerca del sistema italiano de relaciones entre el Derecho tributario y la contabilidad mercantil. Los dos términos son bastante próximos pero no exactamente coincidentes. “Heterointegración” significa que el Derecho tributario, al tiempo que remite, como principio general, al Derecho contable mercantil, incorporando estas normas, se adjudica la función de completar el mismo Derecho contable mercantil, sea rellenando lagunas, sea desarrollando las normas del Derecho contable mercantil. Uno de los efectos de la “heterointegración” es la aplicación de las normas contables “heterointegradoras” al balance mercantil. La expresión “dependencia inversa” se utiliza para designar el efecto anteriormente mencionado, de una aplicación de las normas de Derecho tributario al balance mercantil. Pero la dependencia inversa puede también tener una génesis meramente fáctica, cuando no es el Derecho tributario el que se adjudica la función de aplicarse

7.2.7. La Ley de 1995 – una delimitación del perímetro de conexión formal y el fin de la dependencia inversa.

a. El artículo 10.3: la remisión al Derecho mercantil.

En la actual Ley del Impuesto sobre sociedades⁶⁶⁴, si analizamos las principales disposiciones que regulan la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil, el primer rasgo que aflora es una estrecha similitud, una continuidad, con las leyes anteriores en la literalidad utilizada por la misma.

En general, una caracterización del sistema de articulación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil en el derecho actual empieza con una referencia al artículo 10.3 de la LIS, el cuál estatuye que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”. La fórmula citada tiene evidentes lazos de parentesco con el artículo 26 de la Ley de 1967.

Para llegar a extraer el significado pleno de la citada disposición, hemos de separar distintos aspectos⁶⁶⁵. Un primer aspecto está relacionado con la remisión contenida en el precepto al Derecho mercantil⁶⁶⁶ y que significa una recepción de estas normas en el seno del Derecho tributario y concretamente en la regulación del impuesto sobre sociedades. En virtud del artículo 10.3, las normas contables mercantiles pasan a formar parte de la regulación tributaria y toda la valoración contable deberá aplicar dichas normas, con la consecuencia de que el legislador fiscal renuncia a especificar los componentes de la renta a gravar⁶⁶⁷. Sin

al balance mercantil pero en la práctica, por razones varias, se aplica el Derecho tributario en la confección del balance mercantil. Sobre el punto, **ANDREANI**, *op. cit.*, pp. 110 *et seq.*

664 Real Decreto Legislativo núm. 4/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

665 Cfr. **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 30.

666 **PÉREZ/PÉREZ**, *Fundamentos de Derecho tributario*, 6ª ed., Madrid, Edersa, 2004, p. 302; **MARTÍN/LOZANO/CASADO/TEJERIZO**, *Curso de Derecho Financiero y tributario*, 11ª ed., Tecnos, Madrid, 2005, p. 586.

667 **FALCÓN y TELLA**, *La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Im-*

embargo esta remisión no es absoluta sino que se realiza con reservas, y éstas son precisamente las que resulten de “los preceptos establecidos en esta ley”, es decir, las fijadas por el legislador fiscal⁶⁶⁸. El alcance exacto de la remisión sólo puede ser determinado, consiguiendo, a partir de un análisis de los preceptos de la Ley del impuesto que establezcan excepciones⁶⁶⁹ a la mencionada remisión.

Un segundo aspecto consiste en interpretar el concepto de *resultado contable*. No cabe duda de que se trata de una magnitud determinada en conformidad exclusiva con las normas contables del Derecho mercantil⁶⁷⁰. Pero para la práctica totalidad de la doctrina⁶⁷¹, la expre-

puesto sobre Sociedades: en torno al artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Quin. Fisc., núm. 8 (1996), p. 5. Y también **SANZ GADEA**, *Impuesto...*, cit., T. I, 2004, p.228; **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 93; **QUEROL GARCÍA**, *Del resultado contable a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades*, PDob., 118, 2001, p. 57; y **VICENT CHULIÁ**, *Aspectos jurídico-mercantiles de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades*, RGDer., núm. 628-629 (1997), p. 457.

668 Sobre el punto, **PÉREZ/PÉREZ**, *op. cit.*, pp. 302 *et seq.*; **CLAVIJO HERNÁNDEZ**, *op. cit.*, pp. 211-212

669 **CLAVIJO HERNÁNDEZ**, *op. cit.*, p. 212.

670 **QUEROL GARCÍA**, *op. cit.*, p. 57.

671 En este sentido, por todos, **CLAVIJO HERNÁNDEZ**, *op. cit.*, p. 212; **MARTÍN/LOZANO/CASADO/TEJERIZO**, *Curso de Derecho Financiero y tributario*, 11ª ed., Tecnos, Madrid, 2000, p. 574; otra posibilidad, es que el término deba ser entendido con el sentido de *un resultado* que se obtenga mediante una aplicación correcta de las normas de la contabilidad mercantil, pero calculado específicamente a los efectos de la tributación en el Impuesto sobre sociedades. Es decir, uno entre los varios resultados a que se pueda llegar a través la aplicación de las normas mercantiles, pero que no tiene necesariamente que coincidir con el resultado alcanzado en los estados financieros aprobados a efectos mercantiles. **SANZ GADEA**, *El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia General*, en YEBRA/GARCÍA/LÓPEZ, (Coord.), Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, Comares, Granada, 1998, p. 20, refiriéndose al art. 10.3 de la LIS, y comentando la reforma entonces reciente del Impuesto sobre Sociedades, dice: “¿De qué resultado contable estamos hablando? ¿Estamos hablando del que materialmente aparece en una cuenta de pérdidas y ganancias? Desde luego que no. Estamos hablando del resultado contable que nace de la aplicación a los hechos contables, de las definiciones, principios y reglas de valoración establecidas en el Código de Comercio, en la Ley de Sociedades Anónimas y en los preceptos de carácter reglamentario ejecutivo, que nunca autónomos, por supuesto, establecidos esencialmente en el Plan General de Contabilidad (...)”. En trabajos más recientes, como por ejemplo en **SANZ GADEA**, *Impuesto...*, cit., T. I, 2004, aparentemente el autor podrá haber cambiado su

sión significa, además, el resultado concreto al que se ha llegado en los estados financieros aprobados a efectos mercantiles – es decir, en el cumplimiento de la obligación mercantil⁶⁷² – y no *un resultado* contable que el contribuyente haya calculado específicamente a efectos del sometimiento a imposición, mediante una correcta aplicación de las normas contables. Atendiendo a la evolución histórica de la cual hemos dejado constancia, así como al contexto legislativo en el que se aprobó el texto de la Ley del impuesto de 1995, puede admitirse, abrazando la interpretación mayoritaria, que la principal preocupación del legislador ha sido de vincular la Administración al balance mercantil presentado por el contribuyente y preparado en conformidad con las normas contables del Derecho mercantil, coartando por esa vía la potestad que la Administración tuvo en fechas pasadas para rehacer el resultado contable del sujeto pasivo según criterios de mayor conformidad con el interés recaudatorio⁶⁷³.

interpretación, lo que se desprende de la doctrina que expone sobre el procedimiento de cálculo de la base imponible (pp. 437 *et seq.*). Específicamente sobre el punto, el autor afirma (440) “[E]l legislador fiscal ha renunciado a una descripción propia y autónoma de la renta, a efectos fiscales, e, inversamente, ha aceptado la descripción del Derecho mercantil, esto es, el resultado contable”, afirmación que no invalida el planteamiento anterior si aceptamos, como hacemos, que una remisión al Derecho mercantil es algo independiente de una conexión formal con el balance mercantil concreto y que la utilización del término “resultado contable” tampoco es suficiente para establecer dicho vínculo.

672 **QUEROL GARCÍA**, *op. cit.*, p. 57.

673 En este sentido, **QUEROL GARCÍA**, *op. cit.*, p. 58. Varios autores subrayan el hecho de que en la historia de la imposición de la renta empresarial en el derecho español, desde siempre, la utilización de la contabilidad mercantil como punto de partida para el cálculo del beneficio a gravar ha sido el método empleado para determinar la base imponible, hecho que sustraería trascendencia a la fórmula consagrada en el art. 10.3 (como ejemplos, cítese **FERREIRO LAPATZA**, *Sobre la Ley...*, *cit.*, p. 13, quien advierte que “desde el año 1900, el resultado contable lleva siendo el punto de arranque para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”; o **NAVAS VÁZQUEZ**, *La comprobación en el Impuesto sobre sociedades*, *Quin. Fisc.*, núm. 6, 1997, p. 9, quien incluso advierte que el modelo impreso de declaración que se utilizaba desde inicio de los ochenta, en la vigencia, por tanto de la Ley de 1978 y del respectivo reglamento de 1982, ya suponía el mencionado método de cálculo de la base imponible; o **SANZ GADEA**, *Impuesto...*, *cit.*, T. I, 2004, p. 440. Pero, si fuera realmente así, y si el artículo 10.3, piedra angular del actual sistema, no significase ninguna novedad con relación al sistema anterior, eso querría decir que todo el sistema se mantenía inalterado. Si perjuicio de una análisis más detallado de toda la problemática referente a las fórmulas utilizadas por las normas fiscales que se realizará en el capítulo siguiente, adelantamos que, en nuestro modo de ver, las dificul-

b. El artículo 19.3.

La aludida concepción resulta corroborada por otra de las disposiciones de la legislación vigente que regulan la relación entre la determinación del beneficio imponible y la contabilidad mercantil, concretamente su artículo 19.3. El precepto citado consagra el principio clásico del derecho español denominado de inscripción contable, utilizando una estructura que inmediatamente evoca, por su aparente similitud, la del anterior artículo 88.9 del reglamento de 1982⁶⁷⁴. Se establece expresamente no sólo la imposibilidad de deducir cualquier gasto que no se haya contabilizado previamente en el balance mercantil, sino también la imposibilidad de excluir de la base imponible cualquier ingreso previamente reflejado en

tades mencionadas en la lectura del precepto tienen su fuente en la propia expresión utilizada. Tienen razón los autores citados en observar que el procedimiento de determinación de la base imponible que consiste en una conversión de un resultado contable en un beneficio gravable, no es una innovación en el derecho español, del mismo modo que no lo es una aproximación material entre la base imponible y el resultado contable determinado a efectos mercantiles, ya que a lo largo de toda la historia de la imposición de la renta societaria el Derecho contable mercantil, sus principios y sus conceptos han sido la principal fuente de criterios para la determinación de la renta gravable, limitándose las normas fiscales a establecer un cierto número de matizaciones. (En este sentido, **SANZ GADEA**, *Impuesto...*, cit., T. I, 2004, p. 225, quien advierte que ya en 1922 “el derecho contable aparece en el trasfondo, a modo de norma supletoria, (...) [ya que] los ingresos y los gastos, cuya diferencia configura la base imponible, son conceptos que el derecho fiscal toma del derecho mercantil”). Pero artículo 10.3 ha sido entendido por la práctica totalidad de la doctrina, incluso por los autores citados, con un alcance más amplio de lo señalado, -y que resulta muy nítido precisamente cuando consideramos el precepto en su contexto histórico y en una perspectiva de derecho comparado. Y este es precisamente que el legislador quiso vincular la administración al resultado contable que deriva del balance mercantil, es decir un acto concreto, de Derecho privado, elaborado según las normas las normas del Derecho mercantil, aprobado de un modo regular y registrado. Esto fue lo que no se produjo en el ámbito del sistema del Reglamento a la LIS de 1978, aunque también en este sistema se utilizase el balance mercantil como punto de partida para el cálculo del beneficio imponible y se remitiese, para el cómputo de la base imponible, al Derecho contable mercantil.

674 Sobre la interpretación del art. 19.3 véase, entre otros, **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., pp. 308 *et seq.*; *Breve análisis de la exigencia de la contabilización de los gastos como requisito de deducibilidad*, REDF, núm. 94, 1997, pp. 199-213; **PÉREZ DE ALGABA**, *op. cit.*, p. 6; **PASCUAL PEDREÑO**, *op. cit.*, pp. 108 *et seq.*; **DÍAZ-ARIAS**, *Ley comentada del Impuesto sobre sociedades*, Deusto, Barcelona, 2004, pp. 171 *et seq.*

dicho balance mercantil⁶⁷⁵. La norma que se extrae de estos preceptos es, pues, que el contribuyente no está autorizado a utilizar distintas valoraciones, en la contabilidad mercantil y en la determinación de la base, en aquéllos casos en los que las distintas valoraciones estuviesen permitidas por las normas mercantiles y fiscales, excepto en el caso en que de esa divergencia resulte una anticipación de ingresos o un diferimiento de gastos, en el campo fiscal, respecto de lo que se haya practicado en la contabilidad mercantil⁶⁷⁶.

c. El artículo 143.

Otra pieza del marco normativo sobre la relación entre la determinación de la base y la contabilidad aprobada a efectos mercantiles es el actual artículo 143 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁶⁷⁷. Para la interpretación de este artículo conviene comenzar refiriéndonos a su antecesor, el artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁶⁷⁸, cuyo significado durante su vigencia fue ampliamente discutido por la doctrina. En el precepto derogado se establecía que “a los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 (...)”. Desde el momento de su aprobación, el precepto suscitó la perplejidad de la doctrina. En opinión de Ferreiro Lapatza⁶⁷⁹, el precepto consagraba

675 En este sentido, **DÍAZ-ARIAS**, *op. cit.*, p. 177. El segundo apartado del art. 19.3, porque se trata de una norma especial, permite precisar mejor el sentido del principio general, según la regla de que *exceptio probat regulam de rebus non exceptis*. Se refiere el segundo apartado a los supuestos en los que, de las normas mercantiles y fiscales, resulten divergencias relativas al momento de imputación temporal, tanto de ingresos como de gastos. En estos supuestos, el principio de inscripción contable no se aplica si la norma fiscal determina una imputación del gasto en un período posterior, y una imputación del ingreso en un período anterior al que son imputables según las reglas mercantiles, en los dos casos.

676 La formulación del principio de inscripción contable parece, por ello, dirigida a asegurar que el beneficio gravable nunca sea inferior al beneficio distribuible, a semejanza de lo que hemos observado en el ordenamiento italiano.

677 Dedicamos una especial relevancia al tema, precisamente en la perspectiva que aquí nos importa, **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, pp. 317,

678 El art. 148 de la LIS fue derogado en la reforma del Impuesto sobre sociedades de Marzo de 2004.

679 **FERREIRO LAPATZA**, *Sobre la Ley...cit.*, 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, Quin. Fisc., núm. 5, 1996, p. 16. Cabe aclarar que el entendimiento expuesto no es

a favor de la Administración tributaria una facultad prácticamente ilimitada de rehacer la contabilidad del contribuyente y “determinar otra base imponible aplicando otros criterios dentro de las opciones que el PGC permite”. El ejercicio de esta facultad por parte de la Administración no estaría supeditado a una previa demostración de irregularidad, sino que supondría una plena discrecionalidad para rechazar las opciones contables del contribuyente y sustituirlas por otras consideradas más convenientes, dentro del margen de elección permitido por la normativa contable. De reconocerse la validez de esta interpretación, el precepto representaría la vuelta a una fórmula igualmente conocida del Derecho tributario español en el tocante a la tributación del beneficio societario, es decir, la que hemos comentado a propósito de la Ley de 1957.

En contra de la interpretación sugerida por el ilustre profesor, Falcón y Tella⁶⁸⁰ manifestaba que siendo “la actividad administrativa dirigida a la aplicación del tributo (...) una actividad estrictamente reglada”, no tiene cabida una interpretación que lleve a reconocer margen alguno de discrecionalidad en el ejercicio de la potestad liquidatoria. Por el motivo indicado el autor propuso una interpretación correctiva del artículo 148, según la cual este precepto sólo se aplicaría en caso de una solución contable practicada por el contribuyente que fuera contraria a los principios generalmente admitidos, o a una norma legal que determinara una corrección del resultado contable a los fines fiscales⁶⁸¹. Pero – sigue concluyendo el mismo autor – “no podrá descartarse (...) ninguna opción que el empresario haya adoptado dentro del margen de juego que le permite el Plan General de Contabilidad”⁶⁸².

exactamente una propuesta de interpretación sino más bien la constatación de que no puede ser otro el sentido del precepto, contra el que, además, el autor manifiesta su oposición de forma vehemente.

680 **FALCÓN y TELLA**, *La relativa...*, *cit.*, p. 6.

681 En el mismo sentido, **QUEROL GARCÍA**, *op. cit.*, p. 58.

682 Dentro de la misma línea interpretativa se podría incluir a **SANTOLAYA BLAY**, Novedades en el Impuesto sobre Sociedades para el año 2002, Instituto de Estudios Fiscales, Documentos nº 9/02, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, p. 9, para quien el art. 148 significaba que, cuando el sujeto pasivo, en la contabilización de sus operaciones, se hubiera apartado de los criterios contables obligatorios, la Administración tributaria estaba facultada para, aplicando estos mismos criterios, “fijar el resultado contable correcto”. Ello supondría, según el autor, “dada la intangibilidad del resultado contabilizado por el sujeto pasivo, practicar a partir del mismo los oportunos ajustes (contables), a fin de reconducirlo al resultado contable correcto. En cuanto a los ajustes extracontables, dice el autor, son fruto de la existencia, en determinadas materias,

Navas Vázquez⁶⁸³ advertía, a propósito del mismo artículo 148, que al prever la Ley un mecanismo para utilizar en los supuestos en los que no sea posible que la comprobación administrativa se lleve a cabo sobre la base de la declaración realizada por los sujetos pasivos, que es la estimación indirecta, ello invalidaría una interpretación como la precedente. La consecuencia de esta concepción, sería que el artículo 148 no tendría ninguna función legítima en la economía de la Ley del tributo y estaría, por consiguiente, condenado al desuso⁶⁸⁴.

En el presente contexto, la cuestión reviste interés sobre todo por su posible implicación sobre el tema de la relación entre la determinación de la base del impuesto y la contabilidad mercantil, y más concretamente respecto a la interpretación que hay que hacer del artículo 10.3⁶⁸⁵. Como hemos observado, si en la interpretación del mencionado precepto damos preferencia a la inserción del mismo en su contexto histórico, llegaremos a la conclusión de que el legislador quiso vincular la Administración al resultado contable mercantil presentado por el sujeto pasivo, retomando la solución que fuera consagrada en la Ley de 1967. La interpretación del artículo 148, al referirse este precepto precisamente a los poderes de la Administración para modificar el resultado contable del contribuyente, influiría necesariamente en el sentido a extraer del artículo 10.3. Así, la interpretación propuesta por Ferreiro Lapatza, consistente en que el artículo 148 otorgaría a la Administración una potestad prácticamente ilimitada para rehacer el resultado contable del contribuyente a fin de servir de base al cálculo de la base imponible, representaría una desvinculación de la Administración con relación a las valoraciones contables realizadas por el contribuyente. Esta

de criterios fiscales de devengo distintos de los contables (diferencias temporales entre contabilidad e IS) o de gastos contables cuya deducibilidad fiscal no admite nunca el legislador del IS (diferencias permanentes)". El autor distingue pues entre ajustes *contables* y ajustes *extracontables*, refiriéndose el art. 148 de la LIS específicamente a los primeros. Los ajuste *extracontables* tienen aplicación en los casos en los que la ley fiscal establezca, exclusivamente a efecto de determinar la base imponible, unos criterios de valoración distintos de los mercantiles, mientras los ajustes *contables* se efectuarían en el caso en que el contribuyente no hubiese aplicado correctamente las normas contables.

683 NAVAS VÁZQUEZ, *op. cit.*, p. 14.

684 Ya para ESTEBAN MARINA, *op. cit.*, p. 77, el precepto significaba solamente la atribución a la administración de un poder de comprobar la aplicación correcta de las normas contables por el contribuyente, entrando "en el análisis de la manera en que la empresa ha cumplido las normas contables".

685 Esta misma conexión la establece GARCÍA MORENO, *La base...*, *cit.*, p. 347.

solución resulta bastante similar a la derivada de la norma contenida en el *Internal Revenue Code* norteamericano⁶⁸⁶, en la que se prevé que la Administración tributaria aprecie y decida si la contabilidad ofrecida por el contribuyente y llevada en conformidad con los *principios generalmente aceptados*, refleja o no adecuadamente la renta⁶⁸⁷.

Se ha advertido⁶⁸⁸ que una regla como la que se deriva de la interpretación sugerida por Ferreiro Lapatza supondría una antinomia insanable con el criterio en virtud del cual la determinación de la base deberá realizarse a partir de la declaración del contribuyente. En contra del argumento se podría invocar lo sucedido en la vigencia de la Ley de 1957, en la que la liquidación del impuesto también se basaba en la declaración del sujeto pasivo, y sin embargo la Administración tenía la facultad de reformar el resultado contable, con base en una apreciación de inadecuación de las valoraciones realizadas a “la realidad de los hechos económicos”.

Se ha dicho también⁶⁸⁹ que la mencionada solución sería contraria al principio de seguridad jurídica, lo que supondría atribuir a la Administración poderes para definir criterios contables a efectos exclusivamente fiscales⁶⁹⁰, lo cual resultaría contrario a la remisión efectuada por el artículo 10.3 al Derecho contable mercantil, lo que conllevaría un margen inadmisibles de discrecionalidad en el ejercicio de la potestad liquidatoria⁶⁹¹. Para que la facultad prevista en el artículo 148 pudiese resultar compatible con los principios mencionados, sólo podría considerarse de aplicación en alguna situación excepcional⁶⁹². La Administración

686 En su sección 446 (b).

687 Esto mismo se advierte por **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 350. Sobre este tema es cita obligada **PONT MESTRES**, *Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del art. 148 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades*, GF, n° 147, 1996, p. 67.

688 En este sentido, **NAVAS VÁZQUEZ**, *op. cit.*, p. 14.

689 **ALBI IBAÑEZ**, *Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial*, Documentos, n° 30/02, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, p. 14.

690 **FALCÓN y TELLA**, *La relativa...*, cit., p. 6.

691 *Idem*, p. 6.

692 En la línea de la interpretación propuesta por **FALCÓN y TELLA**, *La relativa...*, cit., p. 6; o **ALBI IBAÑEZ**, *op. cit.*, p. 14, quien aporta además la idea, útil para delimitar el sentido del precepto que venimos tratando de interpretar, de que “si la sociedad ha sido auditada y los auditores han calificado su opinión técnica como favorable por considerar que los criterios seguidos

podría ejercer las facultades previstas en el citado precepto cuando la contabilidad presentada por el contribuyente no pudiese considerarse conforme a las normas contables aplicables, ya fuera porque se hubiesen excedido los límites establecidos por la normativa mercantil a la valoración de los hechos económicos⁶⁹³, ya porque simplemente el sujeto pasivo hubiese aplicado erróneamente las normas contables.

Pero importa subrayar que todos estos planteamientos suponían una interpretación correctiva de la disposición⁶⁹⁴, que de hecho no contenía la indicación expresa, al contrario de lo que había ocurrido en el pasado con otras leyes del mismo impuesto, de ninguna circunstancia especial para la aplicación del procedimiento previsto en ella. Por lo tanto, si bien es cierto que el artículo 10.3 ofrece una lectura ambigua, concretamente con relación al término *resultado contable*, tampoco el artículo 148 tenía un sentido unívoco, ya que, tal y como estaba redactado en la Ley de 1995, no se armonizaba con un sistema en que la determinación de la base imponible descansaba en el balance mercantil y en el que, por consiguiente, la Administración estaba vinculada a aceptar el beneficio resultante de dicho balance como medida de la base imponible, limitándose su corrección extracontable a un número limitado y preciso de especificaciones fiscales. En otras palabras, salvo una interpretación correctiva en los términos descritos, el tenor del precepto afectaba la interpretación del artículo 10.3, con relación al concepto de *resultado contable*, pues éste no sería necesariamente, en virtud de la facultad prevista en el artículo 148, el resultado aprobado a efectos mercantiles⁶⁹⁵. A nuestro modo

por la empresa no se apartan de los principios contables, carecería de sentido y sería un ataque frontal a la seguridad jurídica que se pretendiera aplicar la mencionada norma cautelar (art. 148 LIS) por parte de la Administración Tributaria para imponer criterios contables discrepantes de los que han sido aceptados por los auditores a efectos mercantiles”; y también **SANTOLAYA BLAY**, *op. cit.*, p. 9.

693 **FALCÓN y TELLA**, *La relativa...*, *cit.*, p. 7: “(...) la Inspección habrá de limitarse a comprobar si el empresario se ha movido dentro de los márgenes de apreciación que la legislación mercantil le otorga (...) pudiendo sólo fijarse por la Inspección un resultado contable distinto a efectos de liquidación, al amparo del art. 148 LIS, en caso de que el sujeto pasivo haya vulnerado los límites resultantes de los principios contables”.

694 **FALCÓN y TELLA**, *La relativa...*, *cit.*, p. 6.

695 Compárese con lo que observó a respecto **PONT MESTRES**, *Acerca...*, *cit.*, p. 67: “Si (...) el art. 148 faculta que a los solos efectos tributarios la administración pueda determinar el resultado contable con aplicación de la misma normativa, significa que el resultado contable no es uno, sino que pueden ser, al menos, dos distintos uno, en el ámbito extratributario; otro en el

de ver, el elemento histórico refuerza esta lectura, si atendemos a que en el proyecto de Ley previo a la Ley de 1995, la disposición que dio origen al artículo 148⁶⁹⁶ estipulaba que “a los efectos de lo previsto en el artículo 10.3 de la presente Ley, la Administración comprobará la aplicación de las normas establecidas en el Código de Comercio, en la Ley de Sociedades Anónimas y en las disposiciones dictadas para su desarrollo”.

Contrastándose con la redacción aprobada, y conociendo el contexto legislativo anterior, el sentido que se desprende del cambio es el establecimiento de una invulnerabilidad del balance mercantil frente a la actuación de la Administración. Pero al no poder corregirse el resultado contable mercantil, habría que dar a la Administración la posibilidad de establecer por sí misma un *resultado contable* idóneo para el cálculo de la base imponible⁶⁹⁷.

7.2.8. La reforma de 2004.

La reforma de 2004 intentó superar las dificultades que apuntaban las críticas descritas, modificando el precepto citado⁶⁹⁸ y dándole la redacción que conocemos en la actualidad: “A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley”. Ante todo lo que se ha expuesto, realizando una interpretación de la disposición según su elemento subjetivo, es decir que busque reconstruir el pensamiento del legislador, resulta admisible la tesis⁶⁹⁹, de que el artículo 148 habría representado un intento del legislador de 1995 de dar una seguridad conservadora a un edificio jurídico que significó una ruptura con el sistema tradicional, basado en un amplio margen de libertad otorgado a la Administración para recalificar los hechos económicos constantes de la contabilidad del contribuyente, como forma de adecuarlos a una expresión conveniente de la capacidad económica o simplemente al interés recaudatorio. Pero realizando una interpretación sistemática e histórica, que tenga en cuenta el principio de inscripción contable, enunciado en el artículo 19.3, y el principio de vinculación de la Administración al resultado contable calculado correctamente y presentado por el contribuyente – que puede

ámbito tributario”.

696 Dato tomado de **ESTEBAN MARINA**, *op. cit.*, p. 77.

697 Es ésta la solución defendida por **QUEROL GARCÍA**, *op. cit.*, p. 58.

698 El precepto derogado corresponde al actual art. 143 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

699 Como sugiere **NAVAS VÁZQUEZ**, *op. cit.*, 14.

también considerarse un principio resultante de una construcción gradual operada a lo largo de la historia de la imposición de la renta empresarial en el Derecho español⁷⁰⁰ – el artículo 148 derogado de la LIS de 1995, como el actual artículo 143 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sólo pueden considerarse aplicables en situaciones excepcionales, de corrección de errores cometidos por el contribuyente en la confección de su contabilidad o del balance mercantil⁷⁰¹. Y consiguientemente, se puede concluir que el actual artículo 143 del Texto Refundido no perjudica la interpretación propuesta sobre el sistema que resulta de los artículos 10.3 y 19.3 de la misma Ley, y que se asienta en las siguientes pautas:

A – La renta imponible de las sociedades se calculará a partir de las cuentas anuales aprobadas en el ámbito del Derecho mercantil, con las siguientes dos consecuencias:

A1 – Siempre que las normas fiscales aplicables permitieran varias soluciones para el mismo hecho patrimonial, el contribuyente no puede realizar a efectos fiscales opciones distintas de las que haya realizado en las cuentas aprobadas en el ámbito mercantil;

A2 – La Administración Tributaria está igualmente vinculada a las opciones válidas que el contribuyente haya realizado en sus cuentas mercantiles, no pudiendo sustituirlas con base en criterios discrecionales, como por ejemplo una mejor adecuación a los fines de la tributación;

B – Para que la renta imponible de las sociedades sea calculada a partir de las cuentas anuales aprobadas en el ámbito del Derecho mercantil es necesario que estas cuentas sean conformes con el Derecho contable mercantil, lo que a su vez tiene otras dos consecuencias:

B1 – La norma tributaria contiene una remisión al Derecho contable mercantil, con lo cual las normas contables mercantiles devienen materialmente parte del Derecho tributario;

B2 – Si el contribuyente no aplica correctamente las normas contables mercantiles, todo el sistema de conexión formal resulta perjudicado, pudiendo entonces la Administra-

700 **CHICO DE LA CÁMARA**, *La base imponible (I)- Aspectos generales*, en RODRÍGUEZ ONDARZA/ GUTIÉRREZ LOUSA/ GALÁN RUIZ, (eds.), *El Impuesto sobre sociedades*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 2010, p. 106.

701 Según **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 319, la causa del ejercicio de la potestad prevista en el actual artículo 143 puede ser de carácter fáctico (cuando se haya descubierto, en sede de comprobación e investigación) que la realidad subyacente a la contabilidad es distinta de la que reflejan los documentos contables rendidos por el sujeto pasivo) o de carácter jurídico (cuando se constante haber ocurrido una incorrecta aplicación de las normativa contable).

ción Tributaria, al amparo del artículo 143, modificar componentes del resultado contable mercantil, a efectos tributarios.

7.3. La dependencia inversa.

7.3.1. Los mecanismos de su supresión en la actual Ley de impuesto.

Una vez esclarecido que existe en el ordenamiento español vigente un principio de conexión formal, en el que todas las opciones contables lícitas realizadas por el contribuyente en su contabilidad mercantil resultan prejudiciales o preclusivas para la determinación del beneficio imponible, vinculando tanto al propio contribuyente como a la Administración⁷⁰², queda todavía por aclarar el modo en el que se articula, con dicho principio, la extensa serie de criterios de valoración e imputación temporal establecidos en la legislación fiscal, en contra de los criterios de la legislación mercantil⁷⁰³. De hecho la convivencia en el mismo sistema de dos principios potencialmente antinómicos, que son el *principio de inscripción contable* y el *principio de calificación fiscal autónoma*⁷⁰⁴ exige que se definan con precisión los límites respectivos. Ante un criterio de calificación fiscal divergente del mercantil, como regla general, procede corregir el resultado contable mediante un ajuste extracontable, pero es necesario que a ello no se oponga el *principio de inscripción contable*. Siempre que el requisito de inscripción contable se oponga a la corrección extracontable, o bien la norma fiscal deja parcialmente de aplicarse, resultando obsoleta⁷⁰⁵, o bien es el asiento contable el que tendrá que adaptarse al criterio fiscal, generándose así una dependencia inversa.

702 **QUEROL GARCÍA**, *op. cit.*, p. 58.

703 Advierte al respecto **ESTEBAN MARINA**, *op. cit.*, p. 73, “La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (art. 10.3) parece (...) negar la existencia de normas registrales de naturaleza fiscal; para dicha Ley, conceptualmente, la regulación contable debe emanar, en exclusiva, del Código de Comercio, Leyes de SA y de SL, PGC y sus añadidos. Cualquier norma registral que no esté inserta en dichos textos es, simplemente, una excepción. Mas el hecho cierto es que para gestionar adecuadamente el mencionado impuesto (sobre sociedades) se precisa recurrir a tal número de excepciones que éstas, por sí mismas, constituyen un cuerpo normativo (...). (...) éste ha sido el sentido de las normas contables inscritas en el mencionado impuesto desde su nacimiento en 1900 y lo es también en su vigente normativa, pese a declaraciones legales más o menos solemnes”.

704 **CHICO DE LA CÁMARA**, *op. cit.*, p. 109.

705 Concepto propuesto por **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 33, acerca del sistema alemán, pero

Sin prejuicio de que dediquemos al tema un examen más detallado en el capítulo siguiente⁷⁰⁶, adelantaremos desde ahora que la Ley de 1995 consiguió prácticamente eliminar todos los supuestos de dependencia inversa que existían en la legislación anterior⁷⁰⁷. Esta consecuencia se produjo mediante una combinación de distintos mecanismos, que también tendremos oportunidad de analizar detenidamente en el tercer capítulo, y que, por ahora, indicamos sumariamente. Éstos son, en primer lugar, la más amplia recepción de las normas mercantiles, que hace que se reduzcan los supuestos de antinomia entre los criterios mercantiles y fiscales. Ejemplo de ello es la omisión en la normativa tributaria de una regulación de la valoración de inventarios o la amplitud de criterios autorizados por la norma fiscal en la amortización del inmovilizado. En segundo lugar, habría que mencionar la eliminación del poder de la Administración para desconsiderar el resultado contable mercantil con base en criterios discrecionales, como es el caso de “un correcto reflejo de la realidad económica” y otros parecidos, que se han utilizado en legislaciones anteriores, y que fueron una importante fuente de dependencia inversa, como hemos tenido la oportunidad de analizar con anterioridad. En este contexto se inserta la modificación del texto definitivo del artículo 148 de la Ley del Impuesto de Sociedades de 1995 con relación al proyecto de ley, anteriormente mencionada. También la supresión del requisito de la necesidad de los gastos se incrusta en esta línea, aun cuando su efectivo alcance sea objeto de divergencias interpretativas⁷⁰⁸. Otra vía para la supresión de la dependencia inversa fue el establecimiento de mecanismos que permiten que el principio de inscripción contable pueda operar entre ejercicios distintos, atenuando de esa forma el principio tributario de especialización de los ejercicios. Esto va a

que tiene plena aplicación en la hipótesis que planteamos.

706 Capítulo III, punto 6.

707 En este sentido **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 53 y siguientes, y **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 80. Este último autor advierte para el hecho de que, en disposiciones aprobadas con posterioridad a la Ley de 1995, se creó un supuesto de dependencia inversa. Se trata de un texto legal de carácter fiscal (Real Decreto-Ley 7/1996, sobre medidas urgentes de carácter fiscal) que permitió la actualización de balances, supeditando la utilización de dicha facultad a que la contabilidad (el libro diarios) y el balance mercantil reflejasen el importe de la revalorización. Por nuestra parte tenemos dudas de que se trate de un caso de dependencia inversa y no de un caso particular de actuación del principio de inscripción contable. Sostiene una tesis distinta, defendiendo la existencia de una dependencia inversa en el Derecho tributario español actual, **MALVÁREZ PASCUAL**, *La nueva regulación del impuesto sobre sociedades*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1996, pp. 102-103.

708 **CHICO DE LA CÁMARA**, *op. cit.*, p. 112; **ESTEBAN MARINA**, *op. cit.*, pp. 81-82.

permitir que, por ejemplo, se imputen en el balance mercantil ciertos gastos, como amortizaciones o dotaciones a provisiones, superiores a los admitidos fiscalmente, sin que de ello resulte afectada la deducción fiscal de las correspondientes diferencias en ejercicios siguientes. Ello se refleja especialmente en el artículo 19.3 párrafo segundo del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁷⁰⁹.

Finalmente, una cuarta forma de eliminar la dependencia inversa resulta de una excepción expresa al principio de inscripción contable. Esta excepción se produce, en la actual legislación, obviamente con relación a aquellos criterios de calificación fiscal, que no se dirigen al cálculo de la renta efectiva, sino precisamente a excluir de la base imponible, por alguna razón técnica, partes del beneficio efectivo. Se trata, en estos supuestos, o bien de componentes positivos del beneficio efectivo que el legislador opta por no gravar, o bien de componentes negativos del beneficio efectivo que el legislador decide no considerar, y esto siempre por razones de técnica tributaria. Es el caso de ciertas calificaciones de la normativa tributaria que representan beneficios fiscales⁷¹⁰, de las cuales constituyen ejemplos el régimen

709 El texto del artículo 19.3, con la redacción que le ha sido dada por la Ley 16/2007, de 4 de Julio, es el la siguiente:

3. “No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

710 Sobre las valoraciones tributarias especiales conectadas con beneficios fiscales y manifestando en el sentido de que no es aplicable en esta categoría de valoraciones el principio de relevancia prejudicial formal, **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 53.

de las amortizaciones libres⁷¹¹, la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero⁷¹² o el régimen fiscal de contratos de arrendamiento financiero⁷¹³.

Hay, sin embargo, otra clase de supuestos para los que se establece una excepción expresa al principio de inscripción contable, pero en los que, a diferencia de los precedentes, se trata de criterios fiscales para el cálculo del beneficio efectivo, aunque asimismo pueden diferir de los criterios mercantiles aplicables. Es el caso del régimen de amortización del fondo de comercio o la posibilidad de deducir las pérdidas sufridas por sociedades dependientes⁷¹⁴.

7.3.2. La reforma de 2007.

El marco que hemos descrito no se alteró con la reforma del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades llevada a cabo en 2007⁷¹⁵. Esta reforma tuvo como principal objetivo adaptar la normativa del impuesto a la nueva regulación contable resultante de la entrada en vigor de las Normas Internacionales de Contabilidad en el Derecho contable europeo⁷¹⁶. La normativa europea, siendo de aplicación obligatoria en un conjunto de supuestos, deja a los Estados la facultad de extender su régimen a otras situaciones. En el plan del Derecho contable mercantil, la reforma de 2007 amplió el ámbito de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad más allá de lo exigido en el mentado reglamento⁷¹⁷,

711 **ESTEBAN MARINA**, *op. cit.*, pp. 149 – 153; **MORENO ROJAS**, *Contabilidad y fiscalidad*, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1997, pp. 59-60;

712 **CLAVIJO HERNÁNDEZ**, *op. cit.*, pp. 327 – 329.

713 **ÁLVAREZ MELCÓN**, *Contabilidad y fiscalidad: Impuestos sobre sociedades e IVA*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2002, pp. 72-73.

714 Artículos 12.6 y 12.3, en la versión del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre Sociedades vigente en 31 de Diciembre de 2010.

715 Ley 16/2007, de 4 de Julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

716 Las Normas Internacionales de Contabilidad fueron incorporadas al Derecho contable mercantil Europeo a través el Reglamento CE núm. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, del 19 de Julio de 2002. Tratándose de un Reglamento, las Normas Internacionales de Contabilidad pasaron a ser de aplicación directa en los ordenamientos nacionales, sin necesidad de una transposición, con relación a un grupo de situaciones para las que el Reglamento es de aplicación obligatoria.

717 **LIZANDA CUEVAS**, *Plan General de Contabilidad e Impuesto de Sociedades*, Profit Editorial,

extendiéndolas a las cuentas individuales de las sociedades y a todas las cuentas consolidadas. De esta manera, al adoptar el sistema de las Normas Internacionales de Contabilidad como normas contables de aplicación generalizada, la Ley de 2007 produjo una transformación profunda del Derecho contable mercantil español⁷¹⁸. La modificación más marcada, sin embargo, consiste en la adopción del criterio del valor razonable con una gran amplitud, aunque al lado de otros criterios de valoración⁷¹⁹.

La normativa tributaria, fiel a la remisión al Derecho mercantil⁷²⁰, acepta, en el artículo 15 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, la posibilidad de que el resultado contable que sirve de base al cálculo del beneficio imponible venga influenciado por el criterio del valor razonable. Cuando esto suceda, la mentada norma ordena que se aplique el principio de conexión formal sin ninguna flexión. Los componentes negativos o positivos incorporados en el resultado contable por fuerza de la aplicación del criterio del valor razonable no podrán ser desestimados o alterados a efectos del cálculo del beneficio imponible⁷²¹. La norma refiere implícitamente que cuando una variación de valor derivada del criterio del valor razonable haya sido imputada directamente al patrimonio neto, esta variación no se reflejará en el beneficio imponible. Sobre este supuesto, cabe observar que se trata de una pura aplicación del principio de conexión como lo hemos dejado explícito, según el cual lo que es determinante y preclusivo para el cálculo del beneficio imponible es el resultado contable, es decir el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias⁷²².

Barcelona, 2010, p. 19.

718 Ver por ejemplo, **AGUILA BATLLORI**, *Nuevo Plan General de Contabilidad Comentado*, Profit Editorial, Barcelona, 2008, pp. 21-22.

719 **LIZANDA CUEVAS**, *op. cit.*, p. 18.

720 **CHICO DE LA CÁMARA**, *op. cit.*, p. 108.

721 **LIZANDA CUEVAS**, *op. cit.*, p. 99.

722 En el mismo sentido, **SANZ GADEA**, *La reforma del Impuesto sobre sociedades de 1995 y su proyección en el tiempo*, en **RODRÍGUEZ ONDARZA/ GUTIÉRREZ LOUSA/ GALÁN RUIZ**, (eds.), *El Impuesto sobre sociedades*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 2010, p. 19.

III. LA RELACIÓN ENTRE LA NORMA QUE DEFINE LA BASE IMPONIBLE Y LA CONTABILIDAD MERCANTIL.

1. CUESTIONES TERMINOLÓGICAS.

Si es cierto que “las normas jurídicas son el mero objeto del que se ocupa la ciencia del derecho, pero no su aserto”⁷²³, el capítulo anterior ha servido sobre todo para exponer precisamente el conjunto de normas jurídicas que conforman el objeto sobre el que se desarrollará nuestro estudio. Su finalidad fue de permitir una primera percepción de cómo pueden organizarse las relaciones normativas entre el Derecho tributario y la contabilidad mercantil, en la concreta problemática de la determinación de la renta gravable generada por una actividad empresarial, así como una visión de cuáles son los problemas que se plantean al respecto. Una vez conocidas y de alguna manera organizadas las normas que forman los ordenamientos que elegimos como base de nuestro estudio, pasamos al estadio siguiente en este análisis, en el que se van a debatir algunos de los problemas que se plantean respecto a la interpretación y la aplicación de las normas existentes en el derecho vigente.

Pero antes de entrar en la elaboración de algunos de los conceptos que servirán para analizar las cuestiones planteadas en el apartado anterior, debemos sentar alguna terminología básica.

1.1. La “contabilidad” en una acepción lata.

En su acepción más primaria⁷²⁴, la “contabilidad” es una actividad humana de carácter técnico, un conjunto de operaciones de cálculo aritmético y de anotaciones que se realizan

⁷²³ **MILLAS**, *Los determinantes epistemológicos de la teoría pura del derecho*, en VV. AA., *Apreciación crítica de la teoría pura del derecho*, Edeval, Valparaíso, 1982, p. 47.

⁷²⁴ De hecho cualquier estudio que acerque la problemática de la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil enfrenta el problema de un uso muy arbitrario del término contabilidad. Esta arbitrariedad terminológica forma un obstáculo al avance teórico decisivo que está faltando en este tema. En este sentido, se pronuncia *v.g.* **BÁEZ MORENO**, *Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades*, Thomson/Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p. 35 en estos términos: “Con frecuencia, se hace alusión a la remisión a la contabilidad por parte de las leyes fiscales, si parar mientes en que, bajo esta rúbrica, pueden entenderse englobados

con el fin de mantener registrados los datos económicos referentes a la actividad empresarial y de reflejar mediante el cálculo de ciertas magnitudes, la situación financiera y patrimonial de la empresa⁷²⁵. Podemos, por lo tanto, hablar en un sentido fáctico de la “contabilidad”, para designar el conjunto de operaciones concretas que se realizan para registrar, por un determinado valor, los hechos patrimoniales concretos ocurridos en una determinada empresa. Hablaremos así de la contabilidad de la empresa X en el año N. Que todo este procedimiento se rige necesariamente por unas normas, para tener alguna validez, es algo que no precisa ser demostrado. Por consiguiente, la primera distinción es la que concierne, por un lado, a las normas que rigen la contabilidad fáctica, es decir que regulan la elaboración de las cuentas empresariales concretas, y la propia contabilidad concreta, esto es, los concretos estados financieros preparados y aprobados para una determinada entidad⁷²⁶. La distinción puede parecer demasiado obvia, pero en ocasiones, en el tema objeto de estudio, resulta necesario distinguir los dos aspectos mencionados, mientras otras veces se pueden involucrar en una única denominación⁷²⁷. Así, por ejemplo, podemos decir que el objeto del presente trabajo es la relación entre la determinación de la base imponible y la “contabilidad mercantil”, porque queremos englobar en este estudio, bajo un título sintético, tanto la relación con las *normas* que rigen la contabilidad mercantil, como con unas determinadas cuentas concretas.. No obstante, en la mayor parte de las situaciones habrá que distinguir las dos acepciones⁷²⁸.

conceptos muy distintos”.

725 **ESTES**, *Dictionary of Accounting*, 2ª ed., MIT Press, Cambridge, Massachusetts, 1992, “Accounting”.

726 Una distinción similar pero no totalmente coincidente con la nuestra es la que realiza **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, pp. 35 – 36.

727 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 43, utiliza esta distinción, refiriéndose al sistema de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978. El autor habla de una confusión que podría haber existido en la doctrina de estas fechas sobre la relación que la misma Ley del Impuesto establecía con la contabilidad mercantil. Para el autor citado, la Ley del Impuesto, más precisamente la norma que definía el modo de determinación de la base imponible, y que era su artículo 16, no determinaba que se aceptara el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, “sino los hechos de la realidad que subyacían al dicho documento contable”.

728 Señala **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 35 que algunos autores se refieren “de forma indistinta, a las cuentas anuales y, en particular, a la cuenta de pérdidas y ganancias en su dimensión estrictamente fáctica, es decir, a los hechos que subyacen a la contabilidad tal y como han sido determinadas por los sujetos pasivos y al Derecho contable, es decir, el conjunto de normas que permiten llegar a dicho resultado. Este uso del mismo término para designar realidades diferen-

1.2. La “contabilidad” en sentido fáctico (A). Contabilidad financiera o contabilidad mercantil.

Entrando ahora en la contabilidad en su sentido *fáctico*, es decir, la que designa los registros concretos de los hechos económicos y las cuentas destinadas a la cuantificación del patrimonio y de la renta empresarial, constatamos que el término “contabilidad” tampoco es suficiente para reflejar todos los matices de dicho concepto que serían necesarios para nuestro análisis. Pero tampoco lo es el concepto de “contabilidad financiera”.

Empezando precisamente por éste último, el término “contabilidad financiera” se utiliza con frecuencia para contraponer la determinación de la renta fiscal o la contabilidad con fines fiscales a la contabilidad con fines mercantiles. Para estos efectos, la expresión no resulta adecuada. La ciencia hacendística utiliza el término “contabilidad financiera” para distinguir entre ésta y la llamada contabilidad analítica o de costes⁷²⁹. Mientras ésta pretende determinar y descomponer los costes de producción, formando un instrumento de la gestión empresarial, la contabilidad llamada financiera tiene como fin reflejar la situación financiera de la empresa, en sus distintos componentes⁷³⁰: el valor del patrimonio, el valor de los capitales propios, la situación líquida, y los resultados. En este sentido, no puede contraponerse una contabilidad financiera a una contabilidad fiscal o a una determinación de la renta a efectos fiscales, pues la determinación de la renta a efectos fiscales es una operación de contabilidad financiera, por naturaleza.

tes conduce, necesariamente, a graves confusiones”.

729 Según **EDWARDS/HERMANSON/MAHER**, *Principles of financial and Managerial accounting*, 6ª ed. revisada, IRWIN, Boston, 1993, p. 13, “(...) en la enseñanza de la contabilidad, se suele distinguir entre contabilidad financiera y contabilidad de gestión, siendo residendo el único elemento de distinción en los fines de la información que se produce. La primera se destinaría a los usuarios externos, mientras la segunda se destinaría a los usuarios internos de la empresa, es decir, los gestores o administradores”. Además, añade el autor (**Idem**, p. 639) “la contabilidad de gestión no está obligada a observar los “Generally Accepted Accounting Principles”, y no está limitada a los datos históricos sino que puede utilizar estimaciones para el futuro.

730 El término “financiera”, aplicado a la contabilidad, significa únicamente que el fin de esta contabilidad es elaborar información expresa en términos monetarios (**EDWARDS/HERMANSON/MAHER**, *op. cit.*, p. 13).

Son muchos los autores⁷³¹ que emplean el término “contabilidad mercantil” cuando quieren referirse a la idea de una contabilidad elaborada para fines no fiscales y éste es el término que consideramos más correcto, si lo que pretendemos es distinguirla de la contabilidad con fines fiscales. En ambos casos, estaremos poniendo de relieve los respectivos fines jurídicos de la contabilidad. Si con anterioridad hemos dicho que la contabilidad es una actividad humana de carácter técnico, un conjunto de operaciones reguladas por unas normas y dirigidas a un fin, ahora debemos añadir que, la mayor parte de las veces, esta actividad o estas operaciones conforman un acto jurídico, ya que se realizan para cumplir una obligación jurídica de carácter legal.

La obligación de rendir cuentas aparece establecida, en la generalidad de los ordenamientos, en el Derecho mercantil⁷³², en el que dicha obligación tiene la función de un instrumento para la salvaguardia de distintos intereses conexos con las relaciones jurídicas de carácter mercantil⁷³³. El Derecho tributario, por su parte, establece otra obligación de rendir cuentas, cuyo fin es permitir determinar la medida de la capacidad económica. Podemos decir pues, que existe una obligación de rendición de cuentas mercantil y una obligación de rendición de cuentas fiscal, puesto que las dos tienen su propia fuente. La desaparición, del todo imprevisible, de una de ellas no conllevaría la desaparición de la otra. No existen otras obligaciones jurídicas diferentes de rendir cuentas de fuente legal. Así, la única contabilidad que se puede oponer a la contabilidad fiscal – si por alguna razón teórica o práctica necesitásemos distinguir las dos – es la contabilidad mercantil. En ambos casos se trata de una contabilidad financiera por su naturaleza, porque se destina a cuantificar las magnitudes financieras relacionadas con el patrimonio empresarial.

731 Por ejemplo, **SÁNCHEZ GUILLÉN**, *La contabilidad en el procedimiento de inspección de los tributos*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2005, p. 52; **MCMAHON/WEETMAN**, *Commercial accounting principles: questions of fact and questions of tax law*, BTR, núm. 1, 1997, p. 6.

732 **QUEROL GARCÍA**, *op. cit.*, p. 58.

733 Sobre el tema de los fines jurídicos de la contabilidad mercantil y de los intereses que a través de ella el derecho pretende tutelar hay una vasta bibliografía, en la que destacamos: **GARRIGUES**, *Tratado...*, *cit.*, p. 299; **VIVANTE**, *Trattato...*, *cit.*, p. 502; **SIMONETTO**, *op. cit.*, pp. 51 *et seq.*; **GREGORIO**, *op. cit.*, pp. 51 *et seq.*; **JAEGER/DENOZZA**, *op. cit.*, pp. 205 *et seq.*

1.3. “Contabilidad” en sentido fáctico (B): *balance, resultado contable y contabilidad de base*.

Siempre dentro de un concepto de contabilidad en sentido fáctico, es decir, el relativo al acto jurídico de realizar registros y cuentas en los términos de una obligación legal determinada, cabe mencionar tres términos que a veces se podrán utilizar indistintamente y otras no. Nos referimos a los de balance, resultado contable y contabilidad de base. En el derecho español, así como en el portugués y en el francés, el término balance designa un estado financiero en particular, en el que se cuantifica el patrimonio de la empresa. Este balance incluye una rúbrica que representa el beneficio, denominado en contabilidad “resultado” que se extrae, a su vez, de otro estado financiero del final del ejercicio, la cuenta de resultados⁷³⁴. Sin embargo, en otros ordenamientos, como el italiano o el alemán, el término “balance” se emplea para designar al conjunto de las cuentas del final del ejercicio, englobando tanto la cuantificación del resultado, como la cuantificación del patrimonio. Teniendo en cuenta que, dentro de la problemática que nos ocupa, la distinción no tiene una particular relevancia y atendiendo a las ventajas que representa poder utilizar una terminología uniforme al tratar aspectos comunes a los distintos ordenamientos, utilizaremos el término *balance* en una acepción global, para designar las cuentas del fin del ejercicio⁷³⁵.

Pero para tratar algunos aspectos en particular, tendremos de distinguir entre el balance, o las cuentas de fin de ejercicio, y la *contabilidad de base*⁷³⁶. A pesar de que las empresas deben mantener permanentemente un registro actualizado de los hechos económicos, hay un número de valoraciones que se realizan periódicamente con el propósito de cuantificar los resultados o la situación líquida⁷³⁷. Estas valoraciones se realizan normalmente en el

734 Sobre estos conceptos en el derecho español, **SÁNCHEZ CALERO**, *La determinación y la distribución del beneficio en la sociedad anónima*, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Delegación de Roma Roma-Madrid, 1956, pp. 42 *et seq.*

735 **TESAURO**, *Istituzioni di diritto tributario, Vol. 2 Parte speciale*, UTET, Turín, 1990, p. 56, afirma que, una vez que el resultado del ejercicio está indicado no sólo en la cuenta de pérdidas y ganancias sino también en el “*stato patrimoniale*”, sería más correcto afirmar que el primer elemento del cálculo de la base imponible de las empresas es el resultado líquido del balance.

736 Se refiere a la distinción, en términos no totalmente coincidentes con los nuestros, **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 36. Para relacionar la distinción con la perspectiva hacendística, *vg.* **HABER**, *Accounting demystified*, Amacom, Nueva York, 2004, pp. 176 *et seq.*

737 Un ejemplo ayudará a aclarar esta idea: si una empresa realiza una inversión en investigación y desarrollo, según las normas contables, podrá considerar este gasto como un valor activo o,

momento de elaborar las cuentas de fin de ejercicio, o siempre que sea necesario presentar aclaraciones financieras para finalidades específicas. El término contabilidad de base, cuando se utilice, se referirá a la contabilidad sobre la que realizan dichas valoraciones. Es pues, una contabilidad de la que se excluyen las decisiones valorativas y calificativas⁷³⁸.

1.4. *La regulación contable.*

La expresión “contabilidad” se emplea a veces, como hemos advertido, también para designar las normas que rigen la contabilidad mercantil fáctica⁷³⁹. Ésta es una confusión que, al menos en el ámbito de la problemática que es objeto de nuestro estudio, deberemos evitar por las razones que quedaron expuestas en el primer epígrafe de este capítulo. De hecho, para estructurar un análisis de la relación entre la determinación de la renta imponible y la “contabilidad mercantil” en sentido amplio, hay que separar el papel que tienen, en la determinación de la base imponible, el Derecho contable y la contabilidad fáctica.

Para denominar las normas que regulan la contabilidad mercantil, hay que realizar una distinción fundamental entre normas jurídicas y normas no jurídicas. En la mayor parte de los casos, cuando exista una relación normativa entre la determinación de la renta imponible y las normas que rigen la contabilidad mercantil, las normas contables relevantes para dicha relación son normas jurídicas. Cuando estas normas se aplican a la obligación de rendición de cuentas mercantil, se trata de normas del Derecho mercantil y, por consiguiente, podemos hablar, con propiedad, del *Derecho contable mercantil*⁷⁴⁰.

por el contrario como un pasivo. La decisión dependerá del potencial del resultado de la investigación (resultado éste que puede ser un proceso productivo, un modelo, etc.) para generar una renta en el futuro, decisión que sólo podrá realizarse cuando haya pasado algún tiempo desde el comienzo de la operación de investigación, y empiecen a surgir algunos resultados.

738 **VIGANÒ**, *op. cit.*, p. 742 refiere “las escrituras que forman la base del balance”; **BAFILE**, *op. cit.*, p. 184 menciona los “datos (contables) de base”.

739 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, pp. 35 – 36.

740 En este sentido, **RODRÍGUEZ ROBLES**, *Derecho contable mercantil: el contenido económico de la contabilidad y su eficacia jurídica en el Derecho mercantil español*, E.D.F., Madrid, 1960; **MORALES HERNÁNDEZ**, *Curso de Derecho mercantil*, T. I, UCAB, Caracas, 1998, p. 396. La designación *Derecho contable mercantil*, sin embargo es útil únicamente en un contexto en el que el objetivo sea distinguir la regulación contables mercantil o de Derecho privado de la regulación contable para fines fiscales. Siempre que no sea importante realizar esta distinción, la designación *Derecho*

2. LOS ASPECTOS ESTRUCTURALES EN UNA RELACIÓN NORMATIVA ENTRE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y LA CONTABILIDAD MERCANTIL⁷⁴¹.

2.1. Planteamiento.

A partir del análisis que hemos realizado en el capítulo anterior, resulta manifiesto que existe un núcleo de cuestiones, relativas a la relación entre la fijación del beneficio empresarial imponible y la contabilidad, que se plantean al intérprete del derecho en todos los ordenamientos y en todas las épocas. El derecho positivo ha tratado de encontrar soluciones para estas cuestiones, a través del incesante perfeccionamiento de sus fórmulas pero los resultados no son hasta el momento actual satisfactorios. Para construir una teoría general sobre la relación entre la normativa tributaria, por lo que se refiere a la cuantificación de la base imponible, y la contabilidad mercantil, con el objetivo de crear una herramienta para la

contable es igualmente correcta, siendo bastante más usual en la doctrina tanto entre los juristas como entre los hacendistas (en este sentido, **FERNÁNDEZ DEL POZO**, *El Derecho contable de fusiones y escisiones*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona/Buenos Aires, 2008; **NAVARRO FAURE**, *El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable*, La Ley, Madrid, 2007; **FERNÁNDEZ IPARRAGUIRRE**, *Contabilidad financiera para directivos*, 4ª ed., ESIC, Madrid, 2005, p. 220; **BLANCO CAMPAÑA**, *El Derecho contable en España*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983). Sin embargo, hay que advertir que en la actualidad la terminología propuesta por la doctrina hacendística y que se ha convertido en dominante es la de *normalización contable* (v.g., **JULIÁ IGUAL**, *Introducción a la contabilidad*, Editorial de la Universidad Politécnica de Valencia, Valencia, 2005, p. 61). Sobre este aspecto, importa subrayar que los dos términos no deben excluirse ni confundirse. El fenómeno de la regulación o normalización contable es más amplio que el de Derecho contable, porque hay situaciones en que, de par con las normas jurídicas, hay normas no jurídicas que regulan la contabilidad. Y de todas formas, siempre sería admisible, en un sentido amplio, hablar de regulación o normalización contable, para abarcar todas y cualquier forma posible de regulación de la contabilidad. Además, hay que tener presente que para la disciplina de la contabilidad no resulta demasiado importante la distinción entre lo que son las normas contables jurídicas, el Derecho contable, y las normas contables de naturaleza no jurídica. Pero la distinción es muy importante, eso sí, para el jurista y este debe tener presente que, en algunos casos, el término *normalización contable* se utiliza en un contexto particular, con el objetivo de denegar la posibilidad de regulación jurídica de la contabilidad. Se exponen adelante (Cap. III, 3.1) las razones por las que esta teoría no es admisible.

741 Empleamos aquí el término “contabilidad mercantil” en un sentido lato, de modo que incluya tanto el aspecto normativo, de la disciplina contable, como el aspecto fáctico, de las cuentas concretamente aprobadas a efectos mercantiles.

interpretación y la comparación de las disposiciones legales a las que en cada ordenamiento se enfrenta el intérprete, y de sistematizar en un marco comprensible las opciones de *lege ferenda* que se plantean al legislador, estas cuestiones nucleares deberán formar la base de esta teoría. Ello nos permitirá distinguir los aspectos que haya mezclado una disposición de derecho positivo erróneamente, o distinguir los diversos parámetros de la decisión legislativa que el legislador deba contemplar, así como distinguir los aspectos que un ordenamiento haya conseguido solucionar, destacando, por otro lado, los aspectos que no hayan recibido una regulación suficiente.

2.2. Cuestiones relativas a la determinación de la base imponible.

El primer núcleo de cuestiones atañe puramente al problema de la determinación de la base imponible – es, por consiguiente, un conjunto de cuestiones puramente de Derecho tributario. Dentro de este primer núcleo, hay que distinguir tres cuestiones distintas.

La primera cuestión atañe la regulación sustantiva de la determinación de la base imponible y trata de determinar qué normas de valoración se aplican para el cálculo del beneficio imponible. La segunda cuestión concierne un aspecto formal y está relacionada con la relativa libertad que el redactor del balance tiene para cuantificar el patrimonio de la empresa, dentro del marco del principio de la imagen “verdadera y justa”. Consiste en saber si el contribuyente tiene el derecho de utilizar distintas valoraciones concretas a efectos mercantiles y a efectos tributarios, siempre que las normas contables y tributarias aplicables permitan más que una solución:

Ejemplo:

Para un determinado hecho económico, por ejemplo, la pérdida de utilidad económica de un activo fijo material:

La norma contable de Derecho mercantil permite dos métodos de amortización – el linear y el regresivo

La norma tributaria permite igualmente los métodos linear y regresivo de amortización.

La cuestión que se plantea es: ¿puede el contribuyente utilizar el método linear en su balance mercantil y el método regresivo en su declaración de renta imponible?

La tercera cuestión, finalmente, está relacionada con los poderes que, en todos los ordenamientos jurídicos, corresponden a la Administración para modificar, en determinadas condiciones, la renta imponible declarada por el contribuyente y consiste en saber si la Administración tributaria está vinculada y en qué medida lo está a las valoraciones concretas realizadas por el contribuyente en su balance mercantil⁷⁴².

Los tres aspectos son lógicamente distintos, hecho que ya constituye en sí mismo una razón bastante como para, en el campo doctrinal, tratarlos por separado. Sin embargo, la distinción es todavía poco usual en la literatura sobre el tema. Dos aspectos muy en particular surgen casi siempre mezclados: el aspecto material, que consiste en una recepción de las normas del Derecho mercantil por parte del Derecho tributario, y el aspecto de la libertad otorgada o no otorgada al contribuyente para realizar, en el cálculo de su renta imponible, valoraciones y calificaciones distintas de las que haya utilizado en su balance mercantil⁷⁴³.

2.3. La separación entre la regulación material de la base imponible y la vinculación al balance mercantil concreto.

Hemos visto en el capítulo precedente cómo, en fechas pasadas, casi siempre la jurisprudencia, las administraciones fiscales y el legislador no han separado las dos mencionadas problemáticas, confundiendo sus efectos y conectando automáticamente cada una con la otra en el campo de la respectiva previsión normativa.

Sin embargo, los dos aspectos no están necesariamente interconectados, y ello se deduce claramente de los ejemplos tomados de los distintos ordenamientos comparados descritos en el primer capítulo. Así, en el ordenamiento alemán, como hemos visto, existe desde

742 Si el aspecto mencionado en primer lugar concierne, como hemos dicho, a la regulación sustantiva de la determinación de la renta, es decir, a la definición del hecho imponible, el segundo y tercer aspecto es de tipo adjetivo, y un aspecto adjetivo que se mueve en el terreno de la prueba de los valores declarados por el contribuyente como componentes de la renta. Una distinción próxima a esta realiza **FALCÓN y TELLÁ**, *Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario*, CT, núm. 61, 1992, pp. 27-28.

743 En la doctrina alemana, por ejemplo, varios autores han defendido que la existencia de una consagración legal expresa de una primacía del Derecho mercantil supone automáticamente una vinculación del contribuyente al balance mercantil concreto, por ejemplo, **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 22.

hace más de un siglo una norma jurídica que impone aplicar, para la determinación de la renta gravable, unos principios contables generales del Derecho mercantil, los llamados *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*⁷⁴⁴. A pesar de su antigüedad en el ordenamiento alemán, la naturaleza de estos principios y su forma de determinación son objeto de discusión por parte de la doctrina alemana prácticamente desde el momento en el que se produjo la consagración de dicha norma en el derecho positivo⁷⁴⁵. Pero hay un punto en el que la generalidad de la doctrina alemana ha estado siempre de acuerdo, y éste es que los *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung* son principios de Derecho mercantil y que, por tanto, el sentido que corresponde conferir a la referencia legal es el de establecer una subordinación general del cálculo de la renta a gravar al Derecho mercantil. La literatura jurídica ha denominado esta regla general de sujeción del cálculo de la renta imponible al Derecho mercantil como *materielle Massgeblichkeitsprinzip*, cuya idea se podría traducir como “relevancia prejudicial material”. Desde fechas tempranas, un sector de la doctrina alemana⁷⁴⁶ entendió que esta *materielle Massgeblichkeit* no supone un principio de vinculación obligatoria del contribuyente a las valoraciones que haya efectuado en el balance mercantil⁷⁴⁷. Para esta vinculación a las valoraciones concretas

744 La *Einkommensteuergesetz* prusiana del 1891, disponía que el beneficio a someter a gravamen debiera determinarse en conformidad con los *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung* (principios de una contabilidad regular o bien ordenada). Sobre este punto *vid.*, entre una extensa bibliografía, **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 32. Una disposición prácticamente idéntica se mantiene en la actualidad en el § 5.1 (1) de la *Einkommensteuergesetz* alemana.

745 Algunas de las aportaciones más significativas sobre la cuestión son las de **BUDE/KARIG**, § 243, F, *Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerrecht*, §§ 238 bis 339 HGB, 3ª ed., C.H. Beck, München, 1995; **LEFFSON**, *Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung: Rechtsnatur und Bestimmung*, 7ª ed., Düsseldorf, 1987; **CREZELIUS**, § 5, en **KIRCHHOF**, P., *EStG Kompaktcommentar*, 2ª ed. Müller, Heidelberg, 2002; **KRUSE**, *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, Rechtsnatur und Bestimmung*, 1ª ed., Otto Schmidt, Colonia, 1970; **HÜFFER**, § 238, en **CANARIS/SCHILLING/ULMER**, *Handelsgesetzbuch*, Walter de Gruyter, Berlín/Nueva York, 2002; y **HENNRICH**, *Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?*, en **EBLING**, I., *Besteuerung von Einkommen*, Otto Schmidt, Munich, 2001.

746 Uno de los primeros estudiosos que han defendido la tesis de la inexistencia de un fundamento legal, en el Derecho tributario alemán de la época, de un principio de *principio de Massgeblichkeit formal*, ha sido **ZITZLAFF**, *op. cit.*, p. 559; con posterioridad, han defendido la misma postura, entre otros, **PANKOW**, *op. cit.*, p. 113, y **WASSERMEYER**, *op. cit.*, pp. 32 *et seq.*

747 En este sentido han manifestado diversas voces dentro de las más autorizadas: **TANZER**, *op. cit.*, p. 89; **SCHILDBACH**, *op. cit.*, p. 1447; **WASSERMEYER**, *op. cit.*, pp. 33-34.

efectuadas en el balance mercantil, la misma doctrina emplea el término *formelle Massgeblichkeit*, expresión que podremos literalmente traducir como “*relevancia prejudicial formal*”. Sin embargo, la distinción conceptual entre *relevancia prejudicial formal* y *relevancia prejudicial material* sigue encontrando resistencia en la mayoría de la doctrina y esto se traduce en una evolución legislativa errante e inconsistente⁷⁴⁸.

Otro ejemplo de un ordenamiento en el que los dos principios, el de *relevancia prejudicial material* y el de *relevancia prejudicial formal* se encuentran y siempre han estado perfectamente separados es el español, pero en este caso fue el principio de *relevancia prejudicial formal* el que primeramente logró una consagración legal expresa, y sólo en fechas más recientes se produjo el reconocimiento legislativo de una *relevancia prejudicial material* (conexión material o normativa). De hecho, el principio de *relevancia prejudicial formal* existió en el Derecho tributario español⁷⁴⁹, en el impuesto sobre la renta, al menos desde la “Contribución industrial y de comercio” de 1896⁷⁵⁰, en la que se establecía una regla expresa de necesidad de inscripción

748 En el marco jurisprudencial, hemos visto cómo la tesis consistente en que el *formelle Massgeblichkeitsprinzip* no se contiene ni se deriva automáticamente del *materielle Massgeblichkeitsprinzip* logró un pleno reconocimiento jurisprudencial en la década de los ochenta, cuando el tribunal federal financiero alemán (el *Bundesfinanzhof*) estimó que la norma fiscal que establecía un beneficio fiscal consistente en una minoración de un ingreso, con la condición de que el valor de la minoración constituyese una reserva a fin de impedir su distribución como dividendo, no impedía al contribuyente mostrar en su balance mercantil el valor real, no minorado, del activo respectivo [BFH 24.4.1985 (I R 65/80) BStBL 1986 II, p. 324]. La sentencia llevó al legislador a establecer expresamente una regla de vinculación a las valoraciones concretas del balance mercantil, en el § 5.1 (2) de la *Einkommensteuergesetz*, estableciendo la obligatoriedad del ejercicio uniforme de los “derechos de opción fiscales”, reconociendo así, implícitamente, que esta vinculación no se derivaba automáticamente de la existencia en la legislación fiscal de una previsión expresa del *materielle Massgeblichkeitsprinzip* (SCHÜTZ, *op. cit.*, p. 61). Pero algunos autores han afirmado que la dicha Frase 2 tenía un valor meramente declarativo, ya que el *formelle Massgeblichkeitsprinzip* ya estaba establecido en el *materielle Massgeblichkeitsprinzip* (en sentido manifestó WASSERMEYER, *op. cit.*, p. 36).

749 Sobre el principio de *relevancia prejudicial formal* en el derecho español actual *vid.* BÁEZ MORENO, *op. cit.*; HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, p. 82; GARCÍA MORENO, *La base...*, *cit.*, p. 35.

750 “Real Decreto de 28 de Mayo de 1896, Aprobando el Reglamento y las tarifas para la imposición, administración y cobranza de la contribución industrial y de comercio, y creando en el Mi-

contable para los gastos de amortización. Los tribunales también han reconocido tempranamente el principio con un carácter más general⁷⁵¹. Pero en lo que concierne la regulación material de la cuantificación de la renta imponible, el principio tradicional del derecho español, desde los comienzos, fue la existencia de una regulación autónoma por parte del Derecho tributario, regulación ésta que se fue intensificando hasta culminar en el Reglamento del Impuesto sobre sociedades de 1982⁷⁵². Aunque existiese una remisión genérica al Derecho mercantil, para efecto del cálculo del beneficio imponible, desde la reforma tributaria de 1957⁷⁵³, no se trataba de un verdadero reenvío normativo, que operase una recepción de las normas mercantiles en el seno del Derecho tributario, pues las valoraciones realizadas por el contribuyente en aplicación de las normas mercantiles podía ser discrecionalmente denegada por la Administración fiscal, con base en que no se adecuaban a “*la realidad de los hechos económicos propios del contribuyente*”. Una subordinación expresa de la cuantificación del beneficio imponible al Derecho contable mercantil en el sentido de una remisión normativa formal, sólo fue establecida en 1990⁷⁵⁴. A pesar de que la doctrina española tradicional no realiza la

nisterio de Hacienda una Junta especial denominada “Comisión de reforma de la contribución industrial y de comercio”, en Colección Legislativa de España, Segunda serie, T. CLIX, Volumen 1º de 1896, Madrid, Imprenta de la Revista de Legislación, 1905, pp. 337-504.

751 **SANZ GADEA**, *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, T. II, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991, p. 903 y **GARCÍA MORENO**, *Breve...*, *cit.*, p. 201 se refieren a una sentencia de 1911 del Supremo Tribunal en la que se negó la deducibilidad de ciertos gastos por falta del registro respectivo en el balance mercantil.

752 Real Decreto 2631/1982, de 15 de Octubre.

753 El art. 57 de la Ley de 26 de Diciembre de 1957, núm. 323, relativa a la “cuota por beneficios” del Impuesto Industrial, establecía que la base imponible, cuando se realizase en régimen de “evaluación individual”, se deduciría “única y exclusivamente de contabilidad llevada según el Código de Comercio”; ya la Regla 32 de la “Instrucción provisional” para la exacción del Impuesto sobre la renta de sociedades y entidades jurídicas (Orden de 13 Mayo de 1958, publicada en el Boletín de 16 de Mayo de 1958, núm. 117), disponía que “toda entidad sujeta al Impuesto estará obligada a llevar cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir, ajustada a los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales reguladoras de la materia”.

754 Con el Real Decreto 1643/1990, de 20 de Diciembre. Sobre esta controvertida norma, *vid.* **ESTEBAN MARINA**, *op. cit.*, pp. 62 *et seq.*

señalada distinción conceptual⁷⁵⁵, en los últimos años voces autorizadas han delineado claramente una separación entre los dos conceptos⁷⁵⁶.

En otros casos, no encontramos establecida una separación formal entre las dos normas. En Italia, por ejemplo, no existe ninguna disposición en la normativa tributaria que defina el Derecho mercantil como el derecho aplicable en el cálculo de la renta gravable. La Ley del impuesto sobre la renta establece únicamente que el beneficio imponible se determina “con base en la cuenta de pérdidas y ganancias”⁷⁵⁷ y la doctrina mayoritaria⁷⁵⁸, aunque no de forma unánime⁷⁵⁹, ha entendido que esta disposición se refiere a la cuenta de pérdidas y ganancias que se ha elaborado en concreto para cumplir la obligación de rendir cuentas del Derecho mercantil, lo que supone, al menos en principio, una sujeción del cálculo de la base imponible al propio Derecho mercantil⁷⁶⁰.

2.4. *La vinculación del contribuyente y de la Administración al balance mercantil concreto.*

La tercera cuestión nuclear en la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil es la que se refiere a la vinculación de la Administración con las valoraciones que haya realizado el contribuyente en su balance mercantil. La cuestión surge entrelazada de tal modo con las anteriores que resulta más difícil separarlas⁷⁶¹.

755 En España, por ejemplo, **ÁLVAREZ/JIMÉNEZ/RUIZ**, *Impuesto sobre Sociedades*, en MARTÍN/TEJERIZO/CAYÓN, *Manual de Derecho tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 251.

756 **HERRERA MOLINA**, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, p. 82; **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*; **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 35.

757 En el actual artículo 83 del *Testo unico delle imposte sui redditi* (Decreto del Presidente della Repubblica de 22.12.1986, núm. 917).

758 Por todos, **TESAURO**, *op. cit.*, p. 56.

759 Hemos mencionado con anterioridad la existencia de una corriente doctrinal representada por **MAZZA**, *L'autonomia...*, *cit.*, p. 218 *et seq.*, que defiende la existencia en el derecho italiano de un sistema de determinación de la base imponible en el que se permite al contribuyente reformar a los efectos fiscales las valoraciones financieras que realizó en su balance mercantil, elaborando, para ello, una cuenta de resultados específica.

760 Por todos, **TESAURO**, *op. cit.*, p. 56.

761 Por ejemplo, en el derecho francés, se aplica la “teoría de las decisiones de gestión” desa-

En este punto hay que distinguir el campo legislativo y el campo teórico o científico. En el campo legislativo, en el contexto actual, la importancia de la distinción puede apreciarse superada, al menos en los sistemas europeos continentales, porque existen en estos sistemas unas características típicas que hacen que el problema mencionado vea disminuida su trascendencia. Estas características son, por un lado, la consagración de un reenvío normativo al Derecho mercantil; por otro, la vinculación del contribuyente al balance mercantil; y finalmente, la definición objetiva de las situaciones en las que la Administración puede ejercer la potestad de modificar la renta declarada por el contribuyente en conformidad con el balance mercantil, condiciones que, casi siempre, se refieren a una irregularidad del balance. Así, podemos decir que, en el momento actual, la vinculación del contribuyente al balance mercantil supone una vinculación de la Administración al mismo balance mercantil. Por esta razón, las dos cuestiones pueden ser tratadas bajo el concepto único de “conexión concreta”, pero manteniendo que la conexión formal se puede fraccionar en dos aspectos distintos, la vinculación del contribuyente al balance mercantil, por un lado, y la vinculación de la Administración al mismo balance mercantil, por otro lado.

Ya en el marco teórico, es importante distinguir los dos aspectos para realizar un estudio analítico de la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil porque, históricamente, los dos aspectos no siempre estuvieron conectados, como demostramos adelante. Por ejemplo, si para leer el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades española, aplicamos la mencionada distinción, y además tenemos en cuenta la evolución histórica del precepto, en nuestra opinión resulta que la construcción de la mencionada norma estuvo decisivamente influenciada por el segundo aspecto, es decir, por la necesidad de vincular la Administración fiscal a las valoraciones correctamente realizadas por el contribuyente en su balance mercantil, y no tanto por una preocupación que quizás no

rollada en la jurisprudencia, a la vinculación tanto del contribuyente como de la administración, a las valoraciones realizadas regularmente por el contribuyente (“*décisions de gestion régulières*”). Así, según la jurisprudencia mencionada (C.E. 23 Enero 1961, 47 543, en Lebon 50, B.O.C.D. 1261. II.1957, B.C.D. 3/1961.44) “deberán tomarse como adquiridas las decisiones que el contribuyente haya tomado en el curso o en el cierre de los ejercicios considerados, concernientes la gestión de la empresa y que, una vez constatadas en las escrituras, resultan definitivas para el contribuyente y oponibles a la Administración, siempre que no sean contrarias a una disposición legislativa o reglamentaria”.

estaba ni siquiera en la mente del legislador, de vincular el propio contribuyente a su balance mercantil.

En todos los ordenamientos en los que el procedimiento de determinación de la base imponible se asienta sobre la declaración del contribuyente, se prevé la posibilidad de que la Administración imponga una modificación de la renta presentada por el contribuyente. Obviamente, esta posibilidad tiene que estar limitada de alguna manera. El primer límite se deriva necesariamente de las normas materiales que se aplican para el cálculo de la renta y debemos buscarlo en la norma de Derecho fiscal que define el derecho material aplicable al cálculo de la renta.

Tomemos como ejemplo al ordenamiento de EEUU, donde encontramos una norma legal que dispone que el contribuyente debe emplear, para determinar su beneficio gravable, el “mismo método que utiliza regularmente en su contabilidad financiera”, siempre que dicho método, “en opinión del Secretario, refleje claramente la renta”. La disposición fue entendida, genéricamente, como una remisión a los *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*. Según la jurisprudencia, los *GAAP* conforman, en principio, unas normas idóneas para el cálculo de la renta y con esto ya tenemos un primer límite material a la potestad de la Administración con relación a una modificación de la renta sometida por el contribuyente. Pero dentro del marco de los “métodos utilizados por el sujeto pasivo en su contabilidad”, además es preciso que, en la opinión de la Administración, éstos reflejen claramente la renta. Esto quiere decir que dentro del marco de las normas materiales aplicables, la Administración conserva aún un margen para no aceptar la renta declarada y, por consiguiente, se hace necesario un segundo límite. En EEUU, los tribunales fueron emitiendo algunos criterios que de alguna manera dotaron de una cierta objetividad al requisito del “claro reflejo de la renta”, aunque manteniéndose un grado de variabilidad en estos criterios.

Si nos fijamos ahora en el ordenamiento español, advertimos una sorprendente similitud entre la mencionada norma del derecho norteamericano y la disposición de la Ley de 1957 española, en la cual correspondía a la Administración examinar “si se han reflejado debidamente en la contabilidad todas y cada una de las operaciones efectuadas en el ejercicio respectivo, y *si aquélla se adapta a la realidad de los hechos económicos del contribuyente*”. Vemos aquí la misma potestad otorgada a la Administración para modificar la renta declarada, aun cuando ésta se haya calculado en plena observancia de las normas aplicables de la contabilidad

mercantil, como hemos visto en el capítulo anterior y, del mismo modo que en aquel ordenamiento, damos cuenta de la falta de un límite objetivo, conocido por el contribuyente, es decir de una norma jurídica, que condicione el ejercicio de dicha potestad. Si consideramos del mismo modo la disposición introducida en la mencionada Ley por la reforma de 1967, según la cual “[L]os rendimientos determinados en régimen de estimación directa serán los que se deduzcan, *única y exclusivamente, de la contabilidad de la entidad llevada en forma reglamentaria*”, resulta evidente que el objetivo de la fórmula fue eliminar el mencionado margen de intervención de la Administración sobre una renta declarada, calculada en conformidad con las normas del Derecho mercantil (aspecto material), y siempre que dicha renta declarada, por su vez, tenga soporte en las cuentas mercantiles (aspecto formal, documental o concreto) . Esta conexión al balance mercantil concreto forma, así, el segundo límite para la actuación de la Administración en el procedimiento para la determinación de la renta imponible.

2.5. Las normas aplicables al balance mercantil.

La cuarta cuestión de derecho positivo que consideramos crucial para la comprensión del tema de la relación entre la cuantificación del beneficio imponible es qué normas se aplican para el cálculo del beneficio mercantil: si sólo las normas de Derecho mercantil, o también – siempre que estas existan – las normas de Derecho tributario sobre valoración financiera. La cuestión tiene relevancia desde el punto de vista de un estudio de Derecho tributario comparado una vez que tradicionalmente, en todos los sistemas estudiados, el Derecho tributario ejerció una influencia directa o indirecta sobre la contabilidad mercantil.

Cuando las normas contables aparezcan insertas formalmente en una legislación fiscal y estén llamadas a aplicarse al balance mercantil, estaremos ante el fenómeno que Falsittà⁷⁶² describió y caracterizó como una “heterointegración” del Derecho mercantil por el Derecho tributario. Pero si, a la vez que establece normas contables propias o específicas, sin aclarar que se aplican únicamente al cálculo del beneficio imponible, el Derecho tributario instituye una remisión genérica al Derecho mercantil, y una conexión al balance concreto aprobado en el campo del Derecho mercantil, de todo ello resulta un problema enmarañado de interpretación del derecho y de determinación de las normas aplicables al propio cálculo de la base imponible.

⁷⁶² FALSITTÀ, *Il bilancio...*, cit., p. 148.

2.6. *La denominación de los conceptos.*

2.6.1. *La conexión formal o prejudicialidad-dependencia.*

Las cuatro cuestiones descritas forman la base para la comprensión del modo en que se articulan, en un plano normativo, la cuantificación de la base y la contabilidad mercantil. Son, como hemos dicho, cuestiones de *jure constituto*, y ello significa que la solución concreta de cada una de las mencionadas cuestiones supone determinar la norma jurídica que las regula en cada ordenamiento. En dos casos se trata de normas sobre normas, en otro se trata de una norma reguladora de una conducta del contribuyente y, en otro caso, de una norma reguladora de la actuación de la Administración. Pero en todos los supuestos son normas jurídicas positivas que deben determinarse según las reglas de la interpretación del derecho.

De las consideraciones que hemos dejado expuestas se deriva desde luego una consecuencia de carácter metodológico, esto es, que las cuestiones a las que hemos hecho referencia deben estudiarse por separado. Pero también en un plano terminológico, es importante que se utilicen unas denominaciones que realcen esta separación lógica y que reflejen dichos conceptos lo más rigurosamente posible.

Llamamos la atención sobre este punto, pues los aspectos a los que nos hemos mencionado – entre ellos, en particular, la regulación del procedimiento de determinación de la base imponible por medio de una remisión a las normas que rigen la contabilidad mercantil, y la vinculación del contribuyente a un ejercicio uniforme de los juicios contables discrecionales sobre la determinación de la renta a efectos fiscales y a efectos mercantiles – han sido considerados por la doctrina clásica, en numerosas ocasiones como aspectos contrapuestos de un mismo fenómeno. Así, algunas veces se ha utilizado un único término – por ejemplo “alineamiento” – para designar los dos aspectos⁷⁶³. Otras veces, los dos aspectos han recibido denominaciones en forma de binomio como, por ejemplo, “*materielle Massgeblichkeit*” y “*formelle Massgeblichkeit*”, en la doctrina alemana, “*financial conformity*” y “*tax conformity*”⁷⁶⁴, en la doctrina angloamericana. Estos binomios lingüísticos, aplicados a los dos aspectos

763 Por ejemplo, en la doctrina francesa, **FOUQUET**, *Droit Fiscal et droit comptable*, Revue d'Administration, 1994, p. 373, citado por SCHÖN, *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Otto Schmidt, Colonia, 2005, p. 378.

764 Sobre estos conceptos *vid.* **McCOURT/RADCLIFFE**, *op. cit.*, p.461-483.

que hemos mencionado, sugieren que se trata de dos modalidades dentro del mismo concepto o fenómeno, o de dos grados distintos con relación a una misma especie de relación, de tal forma que o existiría uno u el otro, pero no los dos. Por todas las razones invocadas con anterioridad, esta confusión terminológica no aporta claridad en el planteamiento de la problemática de que tratamos, por lo que entendemos que debemos buscar otra solución terminológica alternativa.

En cierta medida, la mencionada confusión entre los dos conceptos se deriva de que se suele ver una correlación entre una regulación autónoma por parte del Derecho tributario, con una divergencia o incluso repudio de la normativa tributaria con relación a los principios fundamentales propuestos por la contabilidad o por la ciencia económica. A este propósito, es importante tener en cuenta que, en la mayor parte de los sistemas continentales, como en el derecho francés, español o italiano hasta fechas no muy distantes, la normativa tributaria empezó por ignorar totalmente o en gran medida las normas que regían la contabilidad mercantil. El Derecho mercantil y la propia teoría contable estaban poco desarrollados y, por ello, el Derecho tributario durante mucho tiempo estableció unas reglas contables propias que brindaban, tanto a los contribuyentes como a la Administración fiscal, un grado más elevado de seguridad jurídica que el ofrecido por un régimen cuya elaboración residía mayormente en unos meros usos profesionales. Sin embargo, en todos los ordenamientos dentro de los estudiados, en los que se produjo la situación legislativa que acabamos de describir, se formó un movimiento de repudio a la misma, con base en un difundido sentimiento de injusticia tributaria, proveniente de considerar que la base imponible a la que se llegaba por aplicación de las normas contables tributarias no reflejaba correctamente la deseada medida de la capacidad económica de los contribuyentes⁷⁶⁵. En particular, sobre dichas normas fiscales recaía la acusación de que no respetaban los principios generales de contabilidad, según las más modernas teorías hacendísticas⁷⁶⁶.

El equívoco de la confusión descrita reside en que, precisamente porque se trata únicamente de un problema de técnica legislativa, el hecho de que las normas se encuentren formalmente insertas en el Derecho tributario, en el Derecho mercantil, o en un cuerpo de

⁷⁶⁵ **MAY**, *op. cit.*, pp. xvii-xviii.

⁷⁶⁶ **SHEA**, *The McGraw-Hill guide to acquiring and divesting businesses* McGraw-Hill Professional, Nueva York, 1999, pp. 207-208; **HORNGREN/GARY/ELLIOTT**, *op. cit.*, p. 331.

normas profesionales, no puede tomarse como un factor condicionante del contenido de las mismas normas. Seguramente, en algún momento de la evolución de los sistemas jurídicos, en una reacción por parte del Derecho tributario a las críticas mencionadas con anterioridad, la remisión de la norma fiscal a las normas contables significó, precisamente, someter la determinación de la base imponible a los conceptos y enunciados propios de la ciencia hacendística (el llamado principio de la supremacía del Derecho mercantil). Pero, en un estudio teórico como este, no podemos seguir confundiendo los dos conceptos. Como se produce en muchas otras ramas del conocimiento, el derecho puede, mediante el procedimiento legislativo, juridificar las reglas técnicas creadas previamente por las diferentes áreas científicas, solidificándolas en forma de ley⁷⁶⁷. Nada impide, por tanto, al Derecho tributario optar por una regulación autónoma de la valoración del balance, convirtiendo para ello a un conjunto de reglas técnicas contables en normas jurídicas tributarias⁷⁶⁸, en conformidad tanto con los principios como con el concepto de renta elaborado por la ciencia económica. Si ésta es una solución correcta desde un punto de vista de la técnica legislativa, concretamente cuando el Derecho mercantil prevea una disciplina contable basada en los mismos principios y que ofrezca un grado de seguridad jurídica deseable para el Derecho tributario⁷⁶⁹, es una cuestión que debe merecer atención, pero no puede ser confundida con la problemática de la medición de la renta.

Incluso, debemos tener en cuenta que existe la posibilidad de que el Derecho tributario establezca una regulación autónoma del procedimiento de determinación de la base imponible, en una total conformidad material con las normas que rigen la contabilidad mercantil, en cuyo caso se podría seguir hablando de “alineamiento” o conformidad, con un sentido material, es decir, de una acogida de los principios contables propuestos por la ciencia financiera, pero sin que se opere ninguna remisión normativa a otro sector del ordenamiento jurídico. O, por el contrario, la normativa tributaria puede establecer unos criterios

767 Sobre este proceso mediante el cual el derecho erige algunas normas técnicas en normas jurídicas *vid.* **EBERSTEIN**, *Technische Regeln und ihre rechtliche Bedeutung*, BB, núm. 30, 1969, pp. 1291-1296, en el que el autor analiza la problemática de la juridificación de las normas técnicas relativas a la seguridad.

768 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 86.

769 Reflexiona sobre este aspecto **PÉREZ DE AYALA**, *Algunas sugerencias de técnica fiscal para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, núms. 1 y 2, 2002, en especial p. 80.

de valoración contrarios a los principios contables y al Derecho mercantil, exigiendo que los mismos criterios sean utilizados en el balance mercantil, en cuyo caso tendremos una regla de conexión con el balance mercantil sin una recepción, en el supuesto concreto, del Derecho mercantil. El resultado es el llamado fenómeno de dependencia inversa⁷⁷⁰.

Evidentemente el modo en que se designa una realidad, en este caso normativa, es siempre en un cierto grado convencional y, por tanto, nada obsta a que en el ámbito del presente estudio, nos conformásemos con la terminología clásica y utilizásemos cualquiera de los términos mencionados, siempre que previamente se definiese el respectivo sentido. Pero algunos de esos términos, como “alineamiento” o “*tax conformity*”, han sufrido a lo largo del tiempo una utilización de tal modo abusiva e imprecisa que, en la actualidad, su empleo se convierte en una fuente de equívocos⁷⁷¹.

Los términos utilizados en la doctrina alemana – *relevancia prejudicial material* y *relevancia prejudicial formal* al ser traducidos al castellano resultan evidentemente de difícil comprensión, razón por la que optamos por no adoptarlos.

Nos quedan así las expresiones “prejudicialidad-dependencia” propuesta por la doctrina italiana⁷⁷² y “conexión formal” utilizada en la doctrina española⁷⁷³. La primera tiene la ventaja de expresar de forma muy rigurosa el tipo de relación que estamos tratando de

770 **FALSITTA**, *Il bilancio...*, cit., pp. 10 et seq.

771 Por ejemplo, sobre los conceptos de „*tax conformity*“ y „*financial conformity*“ advierte **RADCLIFFE**, *op. cit.*, p. 1, que “la distinción entre los dos (conceptos) no tiene más que un significado semántico”.

772 **FALSITTA**, *Il bilancio...*, cit., p. 5 et seq.

773 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., pp. 34 et seq. Según el autor, la conexión formal sería una “conexión o puesta en contacto puramente formal o documental, que se produce entre la declaración del impuesto y la cuenta de resultados del ejercicio, esto es, entre la determinación de la renta o el régimen de estimación directa y el resultado que figura en los estados contables, calculado por el sujeto pasivo”. Sobre en qué consiste la mencionada “conexión o puesta en contacto meramente documental, el mismo autor considera que la mencionada relación consiste en tomar “como punto de partida para la determinación de [la] base imponible fáctica (...) el resultado ‘contabilizado’ (...) esto es, una cifra concreta”. En consecuencia de este nexo – y este aspecto completaría el concepto – surgiría “una suerte de relación de dependencia entre la renta objeto de gravamen y la renta calculada según los estándares financiero-mercantiles”.

denominar, pero tiene por otro lado el inconveniente de no ser descifrable de forma inmediata, es decir, sin una explicación auxiliar. La expresión propuesta por la doctrina española, “conexión formal”⁷⁷⁴, resulta sin duda de más fácil empleo. Adherimos a ambas expresiones, aunque reservamos la expresión proveniente de la doctrina italiana de “prejudicialidad-dependencia” para las situaciones en las que se desea subrayar en particular el efecto de prejudicialidad o preclusividad que el balance mercantil tiene con relación a la determinación de la renta imponible⁷⁷⁵.

2.6.2. La conformidad material

También para denominar la remisión operada por el Derecho tributario a las normas contables, como forma de regular el procedimiento de determinación de la base imponible, nos enfrentamos a la disyuntiva de adoptar una expresión técnicamente imprecisa y equí-

774 Por lo que se refiere a la expresión “determinación formal”, utilizada por **HERRERA MOLINA**, *op. cit.*, p. 409, pensamos que le falta un vocablo que traduzca la idea de relación entre dos cosas, el caculo del beneficio gravable y el balance mercantil.

775 En esta adhesión terminológica pesan también razones de eficacia en la comunicación, que a veces deben prevalecer sobre un excesivo rigor lingüístico. De hecho, concordamos con **SCHMIDT**, *Einkommensteuergesetz*, 7ª ed., 1987, citado en WEILBACH, *Das Gewicht der „materiellen „ Massgeblichkeit der Handelsbilanz*, DB, núm. 26 1989, p. 1299, en que el término *formal* no traduce claramente que de lo que se trata, realmente, es de una conexión entre el procedimiento de determinación de la base imponible y un acto jurídico concreto, que es el balance mercantil aprobado a efectos del Derecho mercantil. El autor alemán citado, recusa el término „*formelle Massgeblichkeit*“, y propone la expresión „relevancia prejudicial de las inscripciones concretas efectuadas en el balance mercantil, respecto a la sustantividad y al valor“. Esta relación el autor la designa también como „*faktische Massgeblichkeit*“. Si la expresión formal no resulta muy clara, ya que de la semántica común no se extrae el significado que le pretendemos dar en este contexto, no creemos que el término „fáctico“ resulte más adecuado o añada algo a nuestra herramienta terminológica en esta materia. No cabe duda de que, mediante el concepto de „*faktische Massgeblichkeit*“, **SCHMIDT** se refiere exactamente a la misma relación que la Mayoría de los autores designa como “*formelle Massgeblichkeit*“, esto es, la relevancia prejudicial para la determinación del beneficio fiscal de las opciones y juicios contables empleados en el balance mercantil. Pero el término se presta al equívoco, pues lo que se considera a través este concepto es una norma jurídica, que impone que se observe esta relación en la determinación de la base imponible, y no la existencia o inexistencia *fáctica* de dicha relación. Se trata, pues, de un concepto normativo, no de una situación fáctica, el que se pretende designar a través del término “*formelle Massgeblichkeit*”.

voca, pero que se encuentre firmada en la terminología sobre el tema, o, como alternativa, optar por una designación nueva, quizás más precisa, pero que represente una ruptura con la terminología clásica, ganándose en precisión lo que se pierde en eficacia en la comunicación. La expresión “regulación del procedimiento de determinación de la base imponible por medio de una remisión a las normas de la contabilidad mercantil” es técnicamente precisa, pero le falta la síntesis que necesita una expresión que pretenda designar una idea básica. Los términos “alineamiento” o “dependencia”, definitivamente no pueden emplearse en este sentido, ya que su significado, como se verá más adelante, es bastante más amplio que la pura remisión normativa⁷⁷⁶. El término utilizado por la doctrina alemana, de “*Massgeblichkeit* material”, podría ser, de entre los que disponemos, el que representa un mejor equilibrio entre precisión, connotación usual y capacidad de síntesis. Pero no sólo no tiene una lectura fácil para aquellos que no manejan la lengua alemana como idioma principal, sino que también encierra algunos equívocos, relacionados con las circunstancias de su evolución histórica. No queda pues otro remedio, que proponer una denominación nueva, intentando que sea al mismo tiempo lingüísticamente precisa y sugestiva de la idea que se pretende transmitir.

La idea que queremos poner de relieve es una sumisión, en principio, de la determinación de la base imponible a las normas materiales de contabilidad del Derecho mercantil. Para ello utilizaremos el término “conformidad material”. A través la expresión “conformidad material” designaremos el aspecto particular de la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil que consiste en una remisión, realizada por la norma fiscal, a las normas que rigen la contabilidad mercantil, y en virtud de la cuál dichas normas pasan a aplicarse al procedimiento de determinación del beneficio gravable.

3. OPCIONES LEGISLATIVAS CONCERNIENTES A LA REGULACIÓN MATERIAL DEL CÁLCULO DEL BENEFICIO IMPONIBLE.

3. 1. La necesidad de una regulación jurídica de la cuantificación de la renta.

La primera cuestión, de aquel núcleo estructural que hemos esquematizado al comienzo, consiste en definir qué normas se aplican a los aspectos materiales del balance, a fin de determinar la renta y el capital. La cuantificación de la renta, en cuanto resultado de una

⁷⁷⁶ GARCÍA MORENO, *La Base...*, cit., pp. 45 et seq.

suma de un gran número de actos de muy diversa naturaleza, exige que, para cada hecho económico, se proceda a su calificación, a su imputación temporal y a su valoración. Pero no existiendo un concepto unívoco de renta⁷⁷⁷, sino una pluralidad, y existiendo además, dentro de cada concepto de renta, un margen irreducible de estimación subjetiva⁷⁷⁸, aquellos criterios de calificación, imputación temporal y valoración tienen necesariamente un carácter convencional⁷⁷⁹. De ahí que el Derecho tributario necesite inevitablemente de unas reglas por las que calcular la renta, no pudiendo bastarse con remeter a un concepto genérico, científico o extrajurídico⁷⁸⁰ de renta.

Ya que “renta” y “capital” son conceptos económicos⁷⁸¹, asimismo la elaboración de unos criterios para la calificación, la imputación temporal y la valoración de los hechos económicos corresponden, en principio, a la ciencia económica⁷⁸². Sin embargo, para que

777 El tema de la univocidad o de la pluralidad de los conceptos de renta será más detenidamente elaborado en un punto subsiguiente (Capítulo III 5.2.). Por ahora, basta con la advertencia de que la Mayoría de los hacendistas así lo consideran. En este sentido, por ejemplo, **HENDRIKSEN**, *Accounting theory*, 1ª ed., Irwin, Chicago, 1965: “El concepto de renta líquida más adecuado para el relato de las operaciones financieras está determinado, en gran parte, por los objetivos de los destinatarios de los datos de la información contable”. Un estudio clásico y de singular elocuencia sobre este tema es el de **EDEY**, *op. cit.*, pp. 164-172.

778 Sobre el problema del margen de estimación subjetiva en cualquier concepto de renta, **WUELLER**, *El concepto de renta gravable*, HPE, núm. 48, 1977, p. 256 *et seq.*; **ONIDA**, *Il bilancio d'esercizio nelle imprese. Significato economico del bilancio. Problemi di valutazione*, 4ª ed., Giuffrè, Milán, 1951, p. 15.

779 **EDEY**, *op. cit.*, p. 165: “Desde temprano resultó claro que para decidir qué parte de la renta debe corresponder a cada socio o miembro de la sociedad, era preciso un conjunto de normas que pudiesen aplicarse sin gasto excesivo de tiempo y que excluyesen del cálculo una estimación subjetiva allá de un cierto límite”. También, **MORONI**, *Cos'è „reddito“*, Riv. Dot. Com., núm. 5 1982, p. 794, afirma que el concepto de renta a fines fiscales es el resultado de una larga evolución histórica y es por tanto una noción jurídicamente construida”.

780 **LARENZ**, *op. cit.*, p. 284, aclara que “sólo algunas de las denominadas ‘cláusulas generales’ contienen algo así como una remisión a normas extrajurídicas, dadas en otro lugar”. Así, concluye, la Mayor parte de las veces, “el enjuiciamiento del hecho, tal como lo configura la pauta que precisa ser llenada de contenido, no puede separarse de la cuestión relativa a qué consecuencia jurídica es aquí ‘adecuada’ en el sentido de la ley”.

781 **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, *cit.*, 18ª ed., p. 226.

782 Esto es por sí mismo, más que una evidencia, una necesidad lógica, ya que el legislador,

puedan servir como normas materiales para la determinación de la base imponible, dichos criterios deben ser objeto de una juridificación⁷⁸³, es decir, de una apropiación por parte del derecho. Para llevar a cabo esta juridificación, al legislador se plantea una alternativa, entre establecer él mismo las reglas de valoración, calificación e imputación temporal, mediante cuya aplicación se llegue a la determinación de la cifra de la renta gravable, o remitir, a estos efectos, a un cuerpo de normas situadas fuera del Derecho tributario.

3.2. Las posibilidades legislativas para la regulación de la cuantificación de la renta - Regulación autónoma y reenvío normativo.

Teóricamente, las posibilidades de que dispone el legislador son únicamente dos⁷⁸⁴. La primera consiste en que la normativa tributaria prevea las normas materiales para el cálculo de la base imponible. Ésta fue la situación que existió, tendencialmente, en muchos países

mientras está investido en esa calidad, no es un técnico de nada más que de materia jurídica, y no puede producir normas técnicas de ninguna materia más. En este sentido enseña **GONZÁLEZ GARCÍA**, *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 35.

783 La juridificación de las normas contables producidas por la ciencia financiera es una necesidad metodológica para el derecho como veremos adelante. Sobre el punto explica **HENSEL**, *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2005, p. 187, que “los conceptos que la ley utiliza para diseñar el objeto de la tributación son de carácter jurídico. Naturalmente estos conceptos tratarán de acercarse en la medida de lo posible al objeto económico de la tributación (...) Sin embargo, los conceptos fundamentales de la Ciencia de la Hacienda, sin un Mayor desarrollo, no resultan adecuados, dada su complejidad, para cumplir la función propia de los concepto jurídicos”. Un amplio y creciente sector de la doctrina también defiende la necesidad lógica de una tal juridificación, como por ejemplo **COLOMBO**, *Il bilancio...*, cit., 1994, p. 68; **SALDANHA SANCHES**, *Estudos...*, cit., pp. 50-51; **GARRETA SUCH**, *Introducción al Derecho contable*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 51; **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 102.

784 También plantea la cuestión en estos términos **BÁEZ MORENO**, *Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades*, Thomson/Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p. 30: “Al configurar el régimen de determinación de la base imponible (...) el legislador tributario cuenta, desde una perspectiva general con dos opciones. De un lado, regular de forma autónoma, el Balance Fiscal estableciendo las reglas de reconocimiento y valoración de ingresos y gastos y, por diferencia entre éstos, la base imponible. (...) De otro, aceptar, *prima facie*, las normas jurídico-privadas que regulen la determinación del resultado contable a efectos mercantiles estableciendo, en su caso, las salvedades que estime convenientes”.

europeos desde el inicio de la imposición de la renta del capital, hasta mediados del siglo pasado. Fue este, específicamente, el caso de España⁷⁸⁵, de Italia, de Francia y de Portugal. Decimos tendencialmente una vez que, en realidad, esta regulación del Derecho tributario se ha visto siempre como insuficiente por los que tenían que aplicarla⁷⁸⁶, y por este motivo, siempre la regulación de carácter tributario estuvo complementada por un cuerpo de normas llamadas *técnicas*, casi siempre desarrolladas en el seno de la propia Administración fiscal. En realidad, el Derecho tributario nunca ha realizado una regulación perfectamente autónoma de la cuantificación de la renta, sino que ha reservado siempre para la regulación contable mercantil un papel integrador o subsidiario de sus propias normas, aun cuando no previese formalmente ninguna remisión a las normas contables mercantiles. En la actualidad siguen existiendo ejemplos en los que la legislación tributaria regula de una forma prácticamente autónoma la cuantificación de la renta a gravar⁷⁸⁷.

En la segunda hipótesis, la normativa tributaria regula indirectamente la cuantificación de la base imponible, mediante una remisión o reenvío normativo⁷⁸⁸ al Derecho mer-

785 **SANZ GADEA**, *Impuesto...*, cit., T. I, 2004, p. 225, expone sobre este punto la concepción de que en los comienzos de la tributación sobre la renta societaria, no existía ninguna remisión expresa al Derecho contable mercantil, ni tampoco una recepción implícita total, sino que “el derecho contable aparece en el trasfondo, a modo de norma supletoria”. Esto es así porque “los ingresos y los gastos, cuya diferencia configura la base imponible, son conceptos que el derecho fiscal toma del derecho mercantil”.

786 **BERLIRI**, *op. cit.*, p. 86.

787 Un ejemplo de la mencionada situación es el ordenamiento mexicano, en que la normativa fiscal contiene una regulación exhaustiva de los aspectos materiales de la determinación de la renta a gravar y en el que semejante regulación es totalmente inexistente en el Derecho mercantil. Es decir, en este caso, el Derecho tributario no podrá remitirse al Derecho mercantil, porque éste no contiene una regulación material del balance. La situación, en términos estrictamente legislativos, no difiere mucho del sistema estadounidense, con la diferencia de que en este último, puede decirse que existe una norma jurisprudencial que determina la aplicación, en la determinación de la renta a gravar, de los “generally accepted accounting principles”.

788 El grupo de problemas que cabe solucionar respecto de la mencionada modalidad de regulación es extenso, y si quisiésemos empezar por uno que es lógicamente el primero de todos ellos, deberíamos ocuparnos, en primer lugar, de la denominación – “reenvío normativo” - que utilizamos para referir dicha modalidad de regulación del cálculo de la base imponible. Pero optamos por obviar la cuestión, alineándonos en este punto con la postura Mayoritaria en la doctrina, para

cantil. El Derecho fiscal define la base imponible normativa, como estando formada por la renta proveniente de una actividad mercantil, pero en cuanto a su cuantificación concreta, el legislador lo deja al Derecho mercantil, mediante un *reenvío normativo*⁷⁸⁹.

Mediante esta remisión o reenvío normativo, la norma de Derecho tributario llama a otro sector del ordenamiento, el Derecho mercantil, a regular el procedimiento de cálculo de la base imponible del impuesto. Empleamos la expresión “regular el procedimiento” de cálculo de la base imponible, por ser ésta la que refleja más exactamente el sentido literal de la norma remisiva, como fácilmente se desprende del ejemplo que exponemos a continuación, partiendo de las disposiciones del actual ordenamiento español.

Según el artículo 10.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible de este impuesto está constituida por “el importe de la renta” en el período impositivo. La norma fiscal, consiguientemente, no remite a otro sector del ordenamiento la tarea de definición de la base imponible, ya que ella misma realiza esta definición. En el artículo 10.3, por su vez, la normativa fiscal establece el modo en que hay que determinar la renta, y este precepto

la que la mencionada forma de regulación del cálculo de la base imponible se resuelve en una remisión o reenvío normativo, operado por la norma fiscal, hacia el régimen de la contabilidad empresarial del Derecho mercantil. En este sentido manifiestan, en la doctrina española, entre otros, **PÉREZ DE AYALA**, *Algunas sugerencias...*, *cit.*, p. 80; **CLAVIJO HERNÁNDEZ**, *op. cit.*, p. 211; **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 93; **VICENT CHULIÁ**, *Aspectos jurídico-mercantiles de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades*, RGDer., núms. 628 y 629, 1997, p. 454; con relación a la doctrina alemana, puede verse en el mismo sentido **PEZZER**, *op. cit.*, p. 15; y **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 30; finalmente, entre los estudiosos italianos, se podrá citar a **TE-SAURO**, *op. cit.*, p. 57; **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 147; y **FANTOZZI/ALDERIGHI**, *op. cit.*, 118. Sin embargo, podemos añadir que varios autores que se han ocupado específicamente del tema del reenvío normativo admiten que este se produce tanto en el plano del reenvío inter-sistemático (del cual el ejemplo más conocido es el reenvío en el ámbito del Derecho internacional privado) como en el plano del reenvío intrasistemático o intrainstitucional. En este sentido, en particular, **BASSI**, *La norma interna*, Milán, 1963, pp. 165 *et seq.*, *cit.* por **BERNARDINI**, *Produzione di norme giuridiche mediante rinvio*, Milán, Giuffrè, 1966, p. 39.

789 El reenvío normativo, en sentido propio o productivo, es un instrumento de técnica legislativa, por medio de la cual el legislador ordena que una norma incompleta sea completada a través de otra norma o parte de otra norma (**KARPEN**, *op. cit.*, p.29).

es el que efectúa la remisión al “resultado contable” *calculado según* las normas mercantiles⁷⁹⁰. Por eso decimos que el Derecho fiscal reenvía al Derecho mercantil, para la regulación del procedimiento de determinación de la base imponible⁷⁹¹.

Sin embargo, la expresión ha de entenderse en el marco del significado específico que tiene el procedimiento de cálculo de la renta empresarial. Este procedimiento de cálculo no tiene una función meramente adjetiva, materialmente neutral, con relación a la cuantificación final de la magnitud financiera que va a ser gravada. Por el contrario, es un procedimiento que puede montarse sobre distintas bases teóricas, de empleo alternativo, y que, dependiendo de los criterios que se apliquen, conduce decisivamente a una configuración, entre varias posibles, de la magnitud económica gravable. Así, el procedimiento de cálculo de la renta va a tener un papel decisivo en la definición del *quantum* de la obligación tributaria⁷⁹², pudiendo producir distintas magnitudes en función de los criterios materiales de fondo que se utilicen.

El concepto de renta, que forma el presupuesto de hecho del artículo 10.1, presenta una serie de peculiaridades, relevantes a la hora de interpretar y aplicar la norma jurídica. En primer lugar, cabe apreciar que el concepto “renta” no tiene un contenido inmediatamente inteligible a partir de una interpretación literal⁷⁹³. Es, por tanto, un concepto susceptible de incluirse en aquella categoría jurídica que la teoría del derecho denomina como “conceptos indeterminados”⁷⁹⁴. Pero, a diferencia de otros conceptos indeterminados tan frecuentes en

790 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 28.

791 Podríamos asimismo tomar como ejemplo la normativa alemana que, en el § 4. 1. de la *Einkommensteuergesetz*, estatuye que “el beneficio (...) consiste en la diferencia entre el patrimonio empresarial al final del año económico y el patrimonio empresarial al final del año económico anterior, acrecentado por el valor de las retiradas de capital y deducido del valor de las entradas de capital”, y en el art. 5.1. determina por su vez que la determinación del valor del patrimonio debe efectuarse en conformidad con los “principios fundamentales de una contabilidad ordenada”.

792 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 33.

793 **GIANNINI**, *op. cit.*, p. 143: el concepto de renta “carece de aquélla concreción que es requisito esencial para la aplicación de las normas impositivas”.

794 **LARENZ**, *op. cit.*, p. 292 define los “conceptos indeterminados” como pautas que precisan ser llenadas de contenido.

el derecho, el concepto de renta no se deja concretar mediante un raciocinio basado en el sentido común, que pueda realizar un ciudadano común, o ni tampoco un intérprete especialista del Derecho contable o del Derecho tributario. El contenido del concepto de renta resulta necesariamente de una construcción científica, que ha de desarrollarse en la ciencia económica⁷⁹⁵. Es decir, el intérprete del derecho no puede concretizar el contenido de la norma, sin la mediación de una racionalización científica, que no pertenece a la ciencia del derecho, sino a una rama de la ciencia económica⁷⁹⁶. La tercera particularidad, es que esta construcción científica, que debe dar contenido al concepto de renta, es ella misma una construcción científica con múltiples soluciones, pues los propios fundamentos teóricos del concepto de renta son intrínsecamente variables⁷⁹⁷.

De todo lo dicho se deriva que la norma del artículo 10.1 de la LIS, que define la base imponible como estando formada por la renta, es una norma de contenido indeterminado, pero también que la determinación de su contenido supone una elección, realizada por el legislador, entre diversos contenidos posibles del concepto de renta.

Por otra parte, siendo la magnitud “renta” una entidad económica compleja, se llega a su determinación mediante un proceso, es decir, una cadena de operaciones, ordenada según una secuencia lógica y conducente a un fin, fin éste que es precisamente el de determinar aquella dicha magnitud económica. Dado que cada una de las operaciones que integran el proceso, al formar parte del todo, contribuye con su cuota parte al resultado final, cada operación aparece involucrada en el concepto de renta que se haya elegido. Cada norma

795 Aplicando la distinción de **TIPKE**, *Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe*, en LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD (eds.), *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*, Otto Schmidt, Colonia, 1986, p. 1, el concepto de renta pertenecería a la categoría de los conceptos indeterminados “empíricos o descriptivos”, en oposición a los conceptos indeterminados normativos.

796 Sobre la relación que se establece entre el derecho y cualquier otra ciencia, **LOSANO**, *I grandi sistemi giuridici. Introduzione ai diritti europei ed extraeuropei*, Latera, Roma, 2001, p. 10, afirma que “el derecho positivo no es la encarnación de una idea eterna y metafísica: debe hacer cotidianamente cuentas con la ciencia y su evolución”.

797 La afirmación, se observará, supone una toma de posición sobre una cuestión de las más discutidas en la problemática que nos ocupa, y que es la variabilidad o unicidad del concepto de renta. Volveremos sobre el tema en un punto posterior de nuestro estudio.

contable, que establece criterios de valoración y de imputación temporal, por tanto, realiza una elección entre distintos conceptos, así como entre distintas medidas alternativas de renta. Se ve así, cómo el resultado final del sumatorio de las operaciones contables resulta influido necesariamente por las elecciones que cada norma incorpora, sobre el concepto de renta, entre varios conceptos teóricamente válidos.

Significa cuanto acabamos de decir que, mediante la remisión normativa que tiene como función regular, indirectamente, el proceso de cálculo de la base imponible, el Derecho fiscal, realmente, llama al Derecho mercantil para concretizar el contenido del concepto de renta a efectos de tributación⁷⁹⁸ y, en virtud de ello, a definir la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto⁷⁹⁹. De ello resulta inevitablemente que el mencionado reenvío se convierte en una piedra angular de todo el sistema del impuesto y constituye, desde el punto de vista de la interpretación y aplicación del derecho, una cuestión de cardinal trascendencia.

Para delimitar más claramente nuestro campo de análisis, en una problemática que ofrece un ámbito tan vasto de reflexión, podemos dividir los problemas de interpretación que se plantean a propósito de la mencionada remisión, en dos polos, con la advertencia de que estos dos momentos interpretativos pueden verse como las dos caras de una misma moneda, que permanecen indisolublemente conexas, aunque se puedan mirar por separado. En uno de los polos, ubicamos a los problemas que conciernen a la interpretación de la norma remisiva considerada en si misma; mientras en el segundo, incluimos a los problemas relacionados con el objeto de la remisión⁸⁰⁰, es decir, con las normas a las que se reenvía. En la

798 Para **PÉREZ DE AYALA**, *Algunas sugerencias...*, *cit.*, p. 76, “implícitamente, la normativa contable es fuente de Derecho tributario en la definición del hecho imponible del Impuesto sobre sociedades, en cuanto es la técnica y jurídicamente adecuada o procedente, según el artículo 23 de la Ley General Tributaria, para interpretar el artículo 4º de la Ley del Impuesto, en cuanto al término *obtención de renta* y su significado fiscal”.

799 En un sentido próximo **PONT MESTRES**, *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Vol. II, Barcelona, Universitat de Barcelona Publicacions, 1987, p.105, observa que la Ley del impuesto se sirve de la contabilidad como instrumento idóneo para determinar la base imponible.

800 Un estudio sobre el objeto de la remisión normativa se puede ver en **KARPEN**, *op. cit.*, pp. 38 *et seq.* Según el autor el objeto de la remisión normativa puede ser un concepto, una norma específica, un complejo de normas, una ley o un orden jurídico.

primera categoría se encuentran problemas como, desde luego, la identificación de la norma remisiva. Una vez que muchos ordenamientos no contienen una norma remisiva expresa, o la norma remisiva puede estar formulada en unos términos muy imprecisos, sin dejar clara la intención del legislador de realizar un reenvío normativo⁸⁰¹, identificar la norma remisiva puede implicar un problema de interpretación; otros problemas se pueden suscitar acerca de la extensión de la remisión querida por el legislador cuando, aunque la intención de realizar la remisión normativa esté clara, dicha remisión está formulada en unos términos muy genéricos, sin precisar qué clases de normas, dentro del Derecho mercantil, se aplican al cálculo de la base imponible, y cuales se excluyen de dicha aplicación; por fin, se plantean problemas en cuanto a los efectos de la remisión, es decir, al tipo de reenvío normativo que el legislador quiso establecer⁸⁰².

801 Respecto de esta posibilidad puede darse como ejemplo de un ordenamiento en el que no se encuentra esta intención expresa del legislador, al portugués: (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, art. 17) “El beneficio gravable de las personas colectivas y otras entidades mencionadas (...) está constituido por la suma algébrica del resultado líquido del ejercicio y de las variaciones patrimoniales positivas y negativas registradas en el mismo período y no reflectadas en aquel resultado, determinadas con base en la contabilidad y eventualmente corregidas en los términos de este Código”; o al italiano: (*Testo Unico sui Redditi*, art. 52- Determinazione del reddito di impresa) “1. Il reddito d’impresa, salvo quanto disposto nell’articolo 79, è determinato apportando all’utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all’esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni del presente testo unico”.

802 En el ámbito del tema objeto de nuestro análisis – la remisión de la norma de Derecho tributario, que establece el modo de determinación de la base imponible, al Derecho mercantil – la doctrina distingue Mayoritariamente entre el reenvío formal y el reenvío material y considera que el reenvío que se establece en estos casos pertenece al tipo formal. Así, **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 147, nota 9 considera que el reenvío operado por la norma fiscal italiana es un reenvío formal; relativamente al ordenamiento español, defiende una postura correspondiente **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 93. Sin embargo, **BERNARDINI**, *op. cit.*, por ex. p. 41, demuestra que el término “reenvío formal” se emplea por la doctrina especialista por lo menos con dos sentidos muy distintos. El mismo autor enfatiza que dentro del concepto más antiguo reenvío formal asume una importancia decisiva el aspecto consistente en que la norma que opera el reenvío se “desinteresa” de la valoración realizada por parte de la norma invocada, porque considera que la norma invocada o el sistema normativo invocado es el competente para regular la *fattispecie*. Por el contrario, el reenvío que el autor designa “de producción” o “recepticio”, se caracteriza (*Idem*, pp. 36-37) porque la norma remisiva es la norma competente para regular la.

Superados estos problemas, el paso siguiente consiste en el reconocimiento del objeto de la remisión, es decir, de las normas que deberán aplicarse al cálculo de la base imponible, por efecto del mecanismo del reenvío. Dicho de otra forma, si el primer problema es el de circunscribir las fuentes de las normas que se van a aplicar, porque la remisión se hace a unas fuentes⁸⁰³, el segundo problema es de determinar las normas a partir de las fuentes que son objeto de la remisión.

3.3. La norma remisiva.

3.3.1 *Evolución en los sistemas continentales.*

Del análisis que hemos realizado en el segundo capítulo, un primer aspecto que hay que constatar es que, aunque en muchos casos, en el pasado, no existiese una remisión expresa del Derecho fiscal al Derecho mercantil, el Derecho fiscal siempre utilizó las normas de la contabilidad mercantil para la determinación de la base imponible. Importa decir que, en los comienzos de la tributación de la renta, no había todavía una disciplina contable⁸⁰⁴

El legislador toma la decisión de regular dicha *fattispecie* por mediante una apropiación del contenido material de las normas a las que remite. Por nuestra parte, consideramos que el reenvío operado por la norma fiscal es un reenvío recepticio o productivo, optando por no asumir una postura sobre la calificación del mismo reenvío como formal o material.

803 La concepción de que la remisión normativa operada por la norma tributaria que define la base imponible se realiza a unas fuentes de normas no está en contradicción con la postura anteriormente enunciada de que la misma remisión sería del tipo “de producción” o “recepticia” según la tesis enunciada (BERNARDINI, *op. cit.*, p. 41).

804 La obligación mercantil de llevar contabilidad, en la generalidad de los ordenamientos europeos, tuvo su introducción en el derecho escrito a finales del siglo XVIII o comienzos del XIX. Pero no podemos decir que una obligación de llevar contabilidad regular y según ciertas reglas no existiese en el derecho positivo antes de que se consagró formalmente en las legislaciones, ya que se podrá considerar que dicha obligación constituyó derecho positivo desde muy más temprano, bajo la forma de costumbre, en la *lex mercatoris* (...). Es sabido que la obligación de llevar contabilidad existió en España, al menos, desde los mediados del siglo XVI, consagrada en las “pragmáticas” (sobre el punto *vid.* por ejemplo, entre los innumerables trabajos del autor, HERNÁNDEZ ESTEVE, *Problemática general de una historia de la contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas*, en Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, *En torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España*, p. 83; ya en el siglo XVIII, tuvieron gran importancia en esta materia las

formada por un sistema organizado de normas escritas, dentro del Derecho mercantil, ya que, tradicionalmente, el Derecho mercantil legislado se ha ocupado casi exclusivamente de los aspectos formales de la contabilidad. La regulación contable, en sus aspectos materiales, se desarrolló, por consiguiente, al margen del derecho legislado, estando formada, casi exclusivamente, por unas normas no escritas. La naturaleza de estas normas fue ambigua desde los comienzos. Por un lado, eran normas formadas en la práctica⁸⁰⁵, surgidas de la doctrina contable, y por eso muchas veces aparecían como normas técnicas⁸⁰⁶. Pero el hecho de que

“Ordenanzas del Consulado de Bilbao”, insertas en la Real Provisión de 2 Diciembre 1737. Pero sobre estas, dicen **GÓMEZ/ REUS**, Código de Comercio anotado y comentado, 7ª ed., corregida y aumentada por REUS y GARCÍA, J., Imprenta de la Revista de Legislación, Madrid, 1878, p. 35, que „(...)estas ordenanzas, por más que fueran respetadas frecuentemente, ya que no como ley, como autoridad para decidir las cuestiones que se ventilaban en los tribunales cuando no había otro texto legal que sirviera de norma a los jueces (...) no tenían el carácter de Códigos generales obligatorios en toda la monarquía“. En Alemania, existen también referencias legales a una “contabilidad ordenada” en el siglo XVI (*vid. LEFFSON, op. cit.*, p. 18, nota 3, quien se refiere a un texto legal titulado „Nürnberg Reformation”, que se habría publicado en Prusia en 1564). A nivel legal, la consagración de una obligación de llevar contabilidad y de presentar balance se produjo, en la Mayor parte de los países, a partir del siglo XVIII. En Francia, fue la *ordonnance de commerce* de 1673, la que estableció en el artículo 8 de su título III (*Des livres et registres des négociants, marchands et banquiers*) la obligación de elaborar un inventario cada seis meses, del que constaran todos los “activos muebles e inmuebles” y todas las “deudas activas pasivas”. El *code de commerce* aprobado en 1807 (*Code du Commerce*, 8ª ed., Collin, Paris, 1808), en el art. 9 de su título II (*Des livres de commerce*) reprodujo la anterior disposición prácticamente sin cambio alguno, a excepción del plazo de presentación del inventario, que pasó de seis meses a un año. La *Loi sur les sociétés*, aprobada en 1867, en su art. 34, estableció, para las sociedades anónimas, la obligación de presentar una cuenta de pérdidas y ganancias y, en el art. 35, obligó a las sociedades a someter el balance a la aprobación de la asamblea general. En España, esta consagración legal de la obligación contable, con el carácter de una norma general, se habría producido a través el Código de comercio de 1830 (**GÓMEZ/ REUS, op. cit.**, p. 35).

805 **SALDANHA SANCHES**, *Estudos...*, *cit.*, p. 7.

806 La clasificación de las normas contables como normas técnicas o, por el contrario, como normas jurídicas, o, planteándose el problema de otra forma, la delimitación, dentro de la disciplina de la contabilidad, del campo que está formado por verdaderas normas jurídicas y del campo que está formado por normas técnicas, es un problema de la máxima trascendencia en nuestro objeto de estudio. Pues, al contrario de las normas jurídicas, las normas técnicas no son normas imperativas (**GARCÍA MÁYNEZ**, *Introducción al estudio del derecho*, 1ª ed., Editorial Porrúa, México D.F., 1940). **LAUN**, *Recht und Sittlichkeit*, Hamburgo, 1927, citado por **GARCÍA**

dichas normas se supeditaban a los principios fundamentales del Derecho mercantil, impedía que se calificaran como normas puramente técnicas, es decir, con un valor extrajurídico. Siendo normas jurídicas, ya que su fundamento de validez residía en el derecho, tampoco se podían calificar como normas de naturaleza consuetudinaria, bien porque evolucionaban con demasiada rapidez, bien porque tenían, al contrario de la norma jurídica consuetudinaria⁸⁰⁷, un carácter flexible, pudiendo, para un mismo hecho, aplicarse no una sino varias normas alternativas y dispositivas.

Ello explica la razón por la que el Derecho tributario no estableció, en estas fechas, una remisión normativa a la regulación contable mercantil. Cuando lo hizo, el legislador fiscal optó por remitir a unos principios generales, como se realizó en Alemania, mediante la remisión a los *principios generales de una contabilidad ordenada*⁸⁰⁸ o, en Reino Unido, con la recepción, mediante una norma jurisprudencial, de los *principios ordinarios de la contabilidad mercantil*⁸⁰⁹. Si, en el primer grupo, el Derecho tributario utilizó la disciplina contable mercantil sin formalizar esta relación, ya en el segundo, la Ley tributaria formalizó esta relación pero sin comprometerse con los límites de esa recepción de las normas contables mercantiles. La relación entre el Derecho tributario y el Derecho mercantil nació, pues, ambigua. Se puede decir que la instrumentalización de las normas de la contabilidad mercantil por parte del impuesto sobre beneficios, para la determinación de la base imponible, se hizo sentir desde

MÁYNEZ, *op. cit.*, p. 10, ha intentado distinguir las dos clases de normas sobre la base de la clasificación kantiana de las normas. Según la clasificación kantiana, las normas técnicas son imperativos hipotéticos pero, según observó LAUN, Rudolf, dentro de esta categoría cabría distinguir los imperativos categóricos que reflejan *deberes condicionados* de las que reflejan *necesidades condicionadas*. La norma técnica (si una persona se propone ir de A hacia B recorriendo la distancia más corta, tiene que tomar la línea recta) expresaría una necesidad condicionada, no un deber condicionado. Ya **COSSIO**, *La norme et l'impératif*, en HUSSERL, *Mélanges en l'honneur de P. Roubier*, T. I, Dalloz, Paris, 1961, p. 155, distingue la norma técnica con base en que ésta se asienta en una verdad teórica exterior a la norma, y supone una ciencia?.

807 Sobre la costumbre como fuente de derecho, dice **GARCÍA MÁYNEZ**, *op. cit.*, p. 60, que ésta posee dos elementos: es una regla social derivada de un uso más o menos amplio, y que se transforma en derecho positivo cuando los individuos que las practican les reconocen obligatoriedad, cual si se tratase de una ley.

808 *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*.

809 *Ordinary principles of commercial accounting*.

la fundación de la tributación de la renta, como una necesidad⁸¹⁰, pero el legislador fiscal siempre ha mantenido una postura de reserva y de ambigüedad respecto a la recepción de las normas contables mercantiles.

Por otra parte, constatamos que este canal de comunicación con el Derecho contable mercantil persiste en la actualidad y, en muchos casos, en unos términos formalmente reforzados, aun cuando el Derecho tributario ha desarrollado formalmente una regulación material propia de la cuantificación de la renta, a tal punto que se cuestiona si el paradigma del beneficio imponible basado en el balance mercantil sigue teniendo una correspondencia sustancial con la realidad⁸¹¹. Parece, por lo tanto, existir una dependencia, que podríamos llamar intrínseca, del procedimiento de determinación de la base imponible con relación a las normas de la contabilidad mercantil y al mismo tiempo una dificultad para definir una remisión normativa con un objeto preciso.

Por la cronología legislativa que conocemos y que expusimos en el capítulo anterior, podemos avanzar la hipótesis de que el sistema de reenvío normativo tuvo origen en el derecho alemán en el siglo XIX, pero es la situación legislativa que existe hoy en España, en Italia, en Bélgica, en Portugal y en muchos otros países europeos continentales. Podría afirmarse entonces que, en la mayoría de los ordenamientos europeos continentales, se produjo una evolución, mediante la cual se pasó de un sistema de regulación autónoma por parte del Derecho tributario, al modelo alemán, consistente en una remisión o reenvío normativo al Derecho mercantil. Por otro lado, en los ordenamientos europeos continentales, el Derecho tributario desarrolló, a lo largo de todo el siglo XX, una regulación autónoma de la cuantificación de la renta, continuamente perfeccionada, pero manteniéndose una recepción, en ocasiones no expresa, de las normas mercantiles, sin que se aclarase sobre el carácter especial de las normas fiscales con relación a las mercantiles. En España, Italia y Portugal⁸¹², se estableció una remisión normativa expresa o implícita desde mediados del siglo XX.

810 **SANZ GADEA**, *Impuesto...*, cit., T. I, 2004, p. 225.

811 **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 17ª ed., cit., p. 303.

812 Para el caso portugués *vid.* **SALDANHA SANCHES**, *Estudos...*, cit., pp. 8 *et seq.*

3.3.2. La norma remisiva tácita.

El reenvío normativo tiene como efecto que, para la determinación de la base imponible, se aplican unas normas que tienen su fuente, en este caso, fuera del Derecho tributario. Por consiguiente, para determinar las normas aplicables al cálculo de la base imponible, resulta decisivo delimitar el objeto de la norma remisiva.

La determinación del objeto de la remisión tiene que partir de la norma remisiva, pues ésta es la que define su objeto⁸¹³. Para ello surge una dificultad, cuando la norma remisiva no es una norma expresa⁸¹⁴ y de hecho, la existencia de un reenvío normativo en la práctica generalidad de los ordenamientos europeos continentales, no quiere decir que dicho reenvío sea expreso en todos los casos. A partir de la comparación de los ordenamientos jurídicos que examinamos en el capítulo anterior, hemos podido constatar que existen varias posibilidades en cuanto a la forma en que se establece la remisión de la norma tributaria. Una conclusión que podemos asentar desde un primer momento, es de que no podemos pretender reducir la norma remisiva a un precepto legal en particular, ya que en este punto, como en la generalidad de las cuestiones relacionadas con la definición de la base imponible del impuesto sobre sociedades, la práctica administrativa y la jurisprudencia juegan en esa función un papel tan decisivo como el de la ley. Hay así que analizar el conjunto de todas estas fuentes del derecho desde una perspectiva sistemática, para encontrar la norma fiscal remisiva en cada ordenamiento.

En España, el reenvío normativo está consagrado expresamente en el artículo 10.3 de la LIS⁸¹⁵. En otros ordenamientos, en cambio, este reenvío normativo no se encuentra

813 **KARPEN**, *op. cit.*, pp. 51 *et seq.*

814 La norma remisiva puede contener una remisión expresa o puede ser una norma de remisión tácita (**KARPEN**, *op. cit.*, pp. 51).

815 Lo que afirmamos no obvia, como es sabido, que se planteen también dificultades en la delimitación del objeto de la remisión normativa operada por el art. 10.3 del TRIS. Sobre el art. 10.3 del TRIS, advierte, por ejemplo, **ESTEBAN MARINA**, *op. cit.*, p. 76: «su lectura me sugiere algunas preguntas que traslado al lector: 1º ¿Qué normas del Código de Comercio y de las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada dicen cómo se determina la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades?; 2º ¿A qué leyes se refiere cuando indica “en las demás leyes relativas a dicha determinación?”; 3º ¿A qué disposiciones se refiere cuando habla

expresamente consagrado o no se encuentra formulado con una precisión similar. Es, desde luego, el caso italiano, en el que la norma legal⁸¹⁶ dispone únicamente que la base imponible se determinará por un procedimiento de ajustes que toma como base “el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias”⁸¹⁷. Un sector mayoritario de la doctrina⁸¹⁸ sostiene que la “cuenta de pérdidas y ganancias” a la que se refiere el precepto es la cuenta de pérdidas y ganancias presentada a efectos mercantiles. Y de esta asunción se desprende, lógicamente, que la misma norma realiza una recepción, en general, de las normas que regulan dicha cuenta, es decir, las normas civiles⁸¹⁹. Pero, frente a las numerosas normas fiscales que dictan criterios de contabilización discrepantes de los civiles, y a la rigidez de la norma que impone una conexión entre la base imponible y el balance mercantil, se genera un concurso de normas⁸²⁰ aplicables a la formación de la dicha cuenta de pérdidas y ganancias y, simétricamente, a la base imponible. Dentro de este concurso de normas, es donde se plantea el problema de la

de “las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”?; 4º ¿Incluye cualquier disposición con independencia de su rango?; 6º ¿Alcanzará la cobertura de este precepto a las resoluciones emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas?».

816 *Testo unico sui redditi*, art. 52.1: “La renta empresarial, (...) se determina efectuando sobre el beneficio o la pérdida resultante de la cuenta de resultados, relativa al ejercicio cerrado en el período de imposición, las variaciones a la alza o a la baja resultantes de la aplicación de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones del presente texto único.

817 La doctrina italiana ha defendido la existencia del mencionado reenvío al Derecho contable mercantil a partir de la exposición de motivos a la ley que aprobó el Impuesto sobre la renta de 1973, en la que el legislador afirmaba la recepción de los “principios de competencia económica”. Sobre el punto *vid.* **TOMASÍN**, *Contrasti...*, *cit.*, pp. 54-55.

818 Por todos, **D'AMATI**, *Il reddito d'impresa: problemi e tecniche*, en UCKMAR, V. (coord.), *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale*, Cedam, Padua, 1981, p. 74. A este respecto nos remetemos a lo que hemos dicho en el Capítulo II, punto 6.3.2.

819 En este sentido manifiesta de modo clarificador, **TESAURO**, *op. cit.*, p. 56: “la disposición legislativa, (...) asume un doble significado: significa en primer lugar, relevancia de las cuentas del empresario, redactadas a fines civiles, también a fines fiscales; significa, en segundo lugar, que el cálculo de la renta empresarial, a fines fiscales, está regulado, no sólo por las normas expresamente establecidas por la ley tributaria, sino también – residualmente – por las normas civiles sobre la formación del balance.

820 **TESAURO**, *op. cit.*, p. 58: “Se puede decir que la regulación de la renta imponible resulta de un concurso de normas (fiscales y civiles).

delimitación del ámbito de la recepción del Derecho civil en la regulación de la cuantificación de la renta imponible⁸²¹.

Un caso aún más problemático, desde el punto de vista comparativo, podría ser el francés en el que la norma tributaria⁸²² establece que el *beneficio imponible* se calcula también por un procedimiento de ajuste que toma como punto de partida al *beneficio líquido*, pero, al contrario de lo que sucede en el derecho italiano, la propia norma tributaria establece numerosos criterios para el cálculo del mismo *beneficio líquido*. Al mismo tiempo, la legislación francesa contiene una disposición⁸²³ en la que se establece que deben observarse, en las inscripciones que figuran en las cuentas, las “definiciones editadas en el plan general de contabilidad”, cuyo valor como fuente de derecho es discutido en la doctrina francesa. Desde luego, el sistema francés es un sistema distinto a los demás porque, según una interpretación que es prácticamente unánime en la doctrina⁸²⁴, el Derecho tributario regula realmente la confección del balance mercantil, y esto no solamente en los casos particulares de las normas “favorables” (los regímenes fiscales que permiten someter a gravamen un beneficio imponible inferior al beneficio mercantil), como en el ejemplo italiano, sino también respecto a la cuantificación normal del patrimonio y del resultado efectivo. Esta regulación del balance mercantil por parte del Derecho fiscal se realiza, eso sí, en una articulación con el Derecho mercantil, ya que el legislador fiscal, a lo largo del tiempo, ha intentado incorporar en las normas tributarias los conceptos y los principios fundamentales del Derecho mercantil.

821 Sobre este punto volvemos a citar a **TESAURO**, *op. cit.*, p. 64: “Una vez que la *fattispecie* de la norma tributaria es un comportamiento prohibido por la norma civil, se prefigura así un conflicto entre normas tributarias y normas civiles; conflicto debido al hecho de que una norma (la) fiscal asume como *fattispecie* un evento, que otra norma considera ilícito”. Y añade: “El empresario está por tanto frente a un dilema: o utilizar el beneficio fiscal, vulnerando un precepto civil; u observar las normas sobre la formación del balance, renunciando al beneficio fiscal”.

822 Artículo 38 del *Code Général des Impôts*.

823 Art. 38 *quarter* del Anexe III au *Code Général des Impôts*: « Las empresas deben respetar las definiciones establecidas por el plan general de contabilidad, con la reserva de que éstas no sean incompatibles con las reglas aplicables para la determinación del impuesto». Sobre el punto *vid. PLAGNET*, *op. cit.*, p. 313.

824 Por todos, **VIANDIER**, *op. cit.*, p. 24.

En el caso alemán, como hemos visto, la remisión se hace mediante un concepto indeterminado⁸²⁵, los *principios generales de una contabilidad ordenada*. Los problemas planteados por la doctrina alemana a lo largo del tiempo respecto del alcance de esta expresión son numerosos y complejos. Hemos señalado algunos de ellos, concretamente los que conciernen la amplitud con la que el legislador fiscal quiso incorporar estos principios en el Derecho tributario, en el segundo capítulo. Más adelante mencionaremos, necesariamente de forma muy abreviada, los problemas relacionados con la determinación de estos mismos principios.

3.3.3. La remisión a los principios generalmente aceptados del Derecho angloamericano

En los casos mencionados – el italiano, el francés y el alemán – no hay duda de que el objeto de la remisión se ubica en el campo jurídico, aunque se presenta más incierto definir la extensión de dicho objeto. Encontramos, por otra parte, casos, como el británico o el norteamericano, en los que la remisión se hace a los *principios generalmente aceptados* como correctos en la práctica contable, no resultando tan evidente si las normas que forman el objeto de la remisión normativa – los *principios ordinarios* o *generalmente aceptados* – siguen siendo normas jurídicas, o si tienen otra naturaleza. Además, la propia remisión está formalizada en unos términos difíciles de calificar. La norma tributaria prevé únicamente unos conceptos o principios básicos para el cálculo de la base, al mismo tiempo que establece una presunción de conformidad de las normas de valoración consideradas correctas por la profesión contable, con aquellos principios y conceptos fundamentales del impuesto. Sin embargo, la relación que se establece entre el Derecho tributario y las aludidas normas contables en este sistema ofrece numerosos aspectos problemáticos.

Tomemos como referencia al sistema británico, para tratar de caracterizar más detalladamente el mencionado sistema. En Reino Unido, no existió, hasta 1970, una teoría unificada en el tema de la valoración del balance⁸²⁶. El contexto de la práctica contable se ca-

825 **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., cit., p. 656.

826 **MACDONALD**, *The taxation*, cit., p. 12. **EDEY/PANITPAKDI**, *op. cit.*, p. 360, al describir los sucesivos intentos del legislador británico, en el período entre 1844 y 1900, para establecer una regulación de la rendición de cuentas mercantiles, subrayan insistentemente las dificultades sentidas por el legislador en llevar a cabo esta tarea, provenientes, por un lado de una presión por parte de un sector de la opinión pública que no deseaba la interferencia del legislador en estas materias, y por otro de una falta de solidez en los conocimientos técnicos en el tema de

racterizó hasta entonces por la existencia de varias organizaciones profesionales, que emitían sus propias declaraciones sobre los métodos contables que consideraban los más correctos y, con frecuencia, no existía una práctica contable única, sino prácticas múltiples y divergentes. En ese año fue creado el *Accounting Standards Committee* (ASC), al que se confió, mediante una disposición legislativa, la función de definir los estándares contables⁸²⁷.

En 1947⁸²⁸, se instituyó legalmente en el Derecho mercantil el principio de la *true and fair view*⁸²⁹, según el cual las cuentas anuales deben ser elaboradas de modo que proporcionen una imagen “verdadera y justa” de la situación empresarial. Éste fue el único principio jurídico de fuente legal válido como norma material para la elaboración del balance, hasta que en 1989, una disposición legislativa⁸³⁰ se refirió expresamente a los estándares contables⁸³¹. En la citada disposición se establecía la obligación para las sociedades, de indicar, en una nota a sus estados financieros, si dichos estados financieros se habían preparado o no en conformidad con los estándares contables. En caso de que no hubiesen seguido dichos estándares, la

la cuantificación contable. Así, respecto al *Joint Stock Companies Act* de 1844 dicen estos autores: “de nuevo (...) el legislador omitió la definición en una forma clara de la forma o contenido de las cuentas (...) o de los principios de valoración que debían adoptarse. Esta falta de precisión fue probablemente debida a una combinación de: (a) el deseo de no interferir demasiado en los asuntos de las empresas privadas; la falta de desarrollo de las técnicas contables respecto a la presentación de información y de reglas de procedimientos para la valoración de activos y deudas y para la mensuración del beneficio (...); y (c) la ausencia de un código estable de reglas formadas a partir de la práctica profesional y del precedente legal”.

827 El ASC fue sustituido en 1990 por el *Accounting Standards Board* (ASB). Los estándares emitidos por este organismo se designan en la actualidad por *Financial Reporting Standards*. Sobre este tema, GREEN, *op. cit.*, pp. 445-451.

828 *Companies Act* 1947, sec. 13 (1), refundido como *Companies Act* 1948, s. 149 (1). El *Companies Act* de 1900, que por primera sujetó las sociedades a la obligación de someterse a una auditoría anual e imponía, “por inferencia” (EDEY/PANITPAKDI, *op. cit.*, p. 372) la obligación de presentar balance anual, sustituyó la expresión “full and fair”, empleada por la legislación anterior (1862 Act), por la expresión “true and correct view of the state of the companies affairs”.

829 El principio de la “true and fair view” es un principio jurídico y no un principio de la contabilidad (ELLIOTT/ELLIOTT, *op. cit.*, p. 212).

830 *Companies Act* 1985, s. 56, y *Schedual 4*, par. 36A.

831 DAVIES/PETERSON/WILSON, *Generally accepted accounting practice in the United Kingdom*, 6ª ed., Butterworths Tolley, Croydon Surrey, 1999, p. 7.

sociedad estaba obligada a ofrecer, en las mencionadas notas, explicaciones sobre las divergencias y a indicar las razones que las habían motivado así como sus efectos. Adicionalmente, la Ley contenía disposiciones en las que se aclaraba que los estándares mencionados eran aquellos emitidos por el organismo creado para ello, es decir, el *Accounting Standards Board*⁸³².

La postura del legislador con relación a los estándares contables aparecía un tanto ambigua, una vez que, de las disposiciones legales parecía desprenderse, por un lado, un deber de seguir los estándares en la preparación de los estados financieros, y por otra parte, se reconocía claramente a las sociedades la facultad de no aplicar aquellos mismos estándares, siempre que ello fuese juzgado necesario para cumplir con el principio de la *true and fair view*. La confirmación de la existencia de una ambigüedad en la expresión legal se puede ver en el hecho de que el *Accounting Standards Board* pidió a los tribunales, en 1983 y de nuevo en 1984, que se pronunciaran sobre la relación “entre el derecho y los estándares contables”. En las opiniones emitidas por los tribunales en las dos ocasiones, quedó aclarado que los estándares no tienen un valor jurídico. Según la “opinión” de 1983, los tribunales deben examinar la conformidad de unos estados financieros con los *principios contables aceptados*, como una prueba *prima facie* de que dichos estados ofrecen una representación verdadera y justa⁸³³. Sin embargo, esta prueba puede ser desconsiderada, cuando se demuestre que, en las circunstancias concretas, los estándares no resulten idóneos para representar con veracidad la situación patrimonial de la empresa⁸³⁴.

832 *Companies Act* 1985, sec. 56.

833 Según la opinión de 1983, “[L]os tribunales tomarán la conformidad con los principios contables aceptados como una prueba *prima facie* de que las cuentas son verdaderas y justas. Del mismo modo, una discrepancia de los principios aceptados será tomada como una prueba *prima facie* de que no lo son. La función del ASC es formular lo que considera que deberían ser los principios contables generalmente aceptados. Por tanto, el valor de un SSAP para un tribunal (...) es doble. En primer lugar, representa una importante declaración de opinión sobre los estándares que los usuarios pueden esperar que sean verdaderos y justos. En segundo lugar, ya que los contables están profesionalmente obligados a aplicar los SSAP, ello crea en los usuarios una expectativa de que las cuentas estarán en conformidad con los estándares prescritos”.

834 Esta tesis fue defendida por Woolf, en el asunto *Cheyman & Co. Ltd. V. Littleton & Co.*, quien declaró que “no siendo los estándares contables conclusivos, ni siendo normas rígidas, constituyen una prueba muy fuerte de cuál es la norma correcta a adoptar”. En 1993, a secuencia de la aprobación de la nueva norma del *Companies Act*, ya mencionada con anterioridad, el ASB solicitó, a los tribunales, una nueva Opinión sobre el mismo tema, en la que los tribunales reiteraron

Aunque el sistema muestre peculiaridades difíciles de comprender para un jurista formado en el pensamiento jurídico civilista, importa intentar poner de relieve tanto las similitudes como las diferencias que existen entre los dos modelos, habida cuenta de la influencia que los sistemas angloamericanos han tenido en momentos recientes sobre los ordenamientos de nuestro entorno, en el campo doctrinal y legislativo. Más específicamente, es importante resaltar las diferencias que existen entre un sistema como el que vimos que existe en Reino Unido, y los sistemas civilistas o romano-germánicos en los que existe un reenvío normativo del Derecho tributario al Derecho mercantil.

Desde luego, mientras en estos últimos nos encontramos frente a un reenvío normativo a un cuerpo de normas jurídicas, en el caso inglés existe una mera presunción *juris tantum*⁸³⁵, de que se produce una conformidad entre un balance elaborado según unas determinadas reglas meramente técnicas, es decir, no jurídicas, pero apreciadas como correctas por los profesionales, y el principio de la *true and fair view*. Al contrario de la norma remissiva de las leyes tributarias civilistas, la mencionada presunción no incorpora una norma sobre normas. Establece, eso sí, una presunción sobre una cuestión de hecho que consiste en que un determinado balance, como declaración de ciencia⁸³⁶ refleja correctamente o no la situación económica de una empresa. En otras palabras, existe una presunción de que un balance elaborado según aquellas reglas refleja una imagen “verdadera y justa” de la situación financiera de la entidad empresarial. Pero aun así, no se trata de una presunción absoluta. Aplicar las normas consideradas correctas por la doctrina financiera no implica automáticamente haber calculado el beneficio de una forma jurídicamente correcta, sino que el que prepara el

las posturas anteriores “Claramente, por tanto, a pesar de que los estándares contables no tienen directamente una autoridad o efecto legal, resulta altamente probable que tengan un efecto muy persuasivo”.

835 Esta es la expresión empleada por **KIRKPATRICK/GARABEDIAN**, *La rectificación du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal*, note sous *Cas.*, 12 Mayo 1989, *Revue Critique de Jurisprudence Française*, 1992, p. 346, con relación al derecho belga, y en el mismo sentido **WOLF**, *La force probante de la comptabilité sur le plan fiscal*, DFB, s.n., 2003, p. 1: “Así, los asientos de las cuentas anuales, tal y como los de la declaración (fiscal) tienen únicamente el valor probatorio de una *presunción juris tantum*: la société puede probar su inexactitud”.

836 Considerado en la perspectiva de la naturaleza jurídica, el balance, como declaración contable, tiene la naturaleza de una declaración de ciencia, es decir, de una declaración de verdad, relativa a hechos transcurridos, y para elaboración de la que se requieren conocimientos técnicos especiales (**LIBONATI**, *op. cit.*, p. 8).

balance debe realizar un juicio técnico sobre si, en el caso concreto, la aplicación de la norma (estándar) es o no la más adecuada para reflejar una imagen “verdadera y justa” de la realidad financiera empresarial⁸³⁷. La aplicabilidad de la norma contable (del estándar) queda pues supeditada a un juicio técnico casuístico, en cuyo ámbito el principio de la *true and fair view* forma la piedra de toque.

Sin embargo, el principio de la *true and fair view* es fundamentalmente una norma general de comportamiento para el redactor del balance⁸³⁸. En cuanto norma material de valoración, el mencionado principio cabe en la categoría de los criterios “falsos”⁸³⁹, pues no existe una imagen “verdadera y justa”⁸⁴⁰ única de la situación empresarial sino varias situaciones susceptibles de ser consideradas “verdaderas y justas”⁸⁴¹. De esta forma, el principio de

837 **ELLIOTT/ELLIOTT**, *op. cit.*, pp. 212-213; **GORDON/GRAY**, *European financial reporting. United Kingdom*, Routledge, Londres, 1994, pp. 68-69.

838 **COLOMBO**, *Il bilancio...*, *cit.*, 1994, p. 63, manifiesta la opinión de que la cláusula de la representación verdadera “parece asumir relieve bajo el perfil del comportamiento que debe ser adoptado para realizar el precepto normativo, (...) en el sentido de que se impone al redactor del balance que efectúe las opciones lo más conformes posible con la verdad”. Prácticamente todos los autores que se dedican a analizar el principio de la imagen verdadera y justa desde un punto de vista de su valor jurídico llegan a una conclusión de que no contiene *per se* ningún criterio valorativo, sino que supone una referencia al modo cómo se utilizan los criterios valorativos establecidos en otras normas o principios jurídicos. En este sentido afirma **ARANA GONDRA**, *Ley de Auditoría de Cuentas*, en SÁNCHEZ CALERO, F. (dir.), *Comentarios a la legislación mercantil*, E.D.R., Madrid, 1995, p. 112, que “habría que entender por ‘imagen verdadera de las cuentas anuales’ que éstas muestren, idóneamente o razonablemente, la situación patrimonial, financiera y los resultados de la sociedad, de acuerdo con las disposiciones jurídico-contables y las reglas y principios generalmente aceptados”.

839 **ENDICOTT**, *Vagueness in law*, Oxford University Press, Nueva York, 2000, p. 48. Dentro del concepto de “vaguedad” de la norma, el autor distingue varias situaciones. El “criterio falso”, que es una de las formas posibles que puede asumir una norma “vaga”, es un criterio legal que remite al intérprete de la norma la tarea de definir el propio criterio.

840 En este sentido afirma **FERNANDES FERREIRA**, *Gestão, contabilidade e fiscalidade*, Vol. I, Editorial Notícias, Lisboa, 1997, p. 108: “decir que la veracidad constituye un principio de la contabilidad es lo mismo que decir la justicia constituye un principio del derecho. Metodológicamente ello no permite avanzar nada”.

841 **TILEY**, *Revenue...*, *cit.*, p. 366, acerca de la introducción de una referencia legal al principio de la imagen verdadera y justa, en la sección 42 del Financial Act de 1998, afirma que “no resulta

la “imagen verdadera y justa” reenvía necesariamente al concepto de renta que se considere válido a los fines jurídicos pertinentes, esto es, al concepto de renta que el legislador haya elegido⁸⁴². Así, los principios jurídicos específicos que rigen la rendición de cuentas en un cierto sector del ordenamiento, como el mercantil o el tributario, resultan de vital trascendencia. En lo que concierne a la imposición de los beneficios, por consiguiente, los principios jurídicos de la imposición de la renta prevalecen sobre las normas técnicas profesionales, como siempre han reconocido los tribunales⁸⁴³.

El juicio sobre la aplicabilidad o no aplicabilidad de las normas técnicas se asienta, como ya hemos afirmado, tanto en un concepto de renta apreciado válido para un determinado fin legal como en unos principios jurídicos⁸⁴⁴. Pero estos principios jurídicos, en el derecho británico, resultan de elaboración jurisprudencial y pesa sobre ellos un elevado grado de incertidumbre⁸⁴⁵. El resultado del sumatorio de todos estos condicionantes es un sistema caracterizado por una acentuada inseguridad jurídica y por la existencia de un poder discrecional significativo por parte de la Administración fiscal en la cuantificación de la base imponible⁸⁴⁶.

claro su significado, ni si el cambio era deseable, pues de todos, modos, ni los contables tienen una idea clara de lo que puede significar la expresión “true and fair view”.

842 Así, **EDEY/PANITPAKDI**, *op. cit.*, p. 376, afirman: “la legalidad del pago de dividendos en el Derecho mercantil plantea dos cuestiones. En primer lugar el problema de la cuantificación del beneficio que, para una resolución formal, requiere los dos pasos de (a) *establecer un concepto de beneficio*, y (b) aplicar este concepto a las situaciones concretas”.

843 *Vid. por ejemplo*, **EDEY**, *op. cit.*, p. 164; **TILEY**, *Revenue...*, *cit.*, pp. 376 *et seq.*

844 Así **TILEY**, *Revenue...*, *cit.*, pp. 376, tras observar que la actual legislación “requiere que el beneficio sea calculado en conformidad con una base contable que brinde una imagen verdadera y justa, sin perjuicio de los ajustes requeridos o autorizados por el derecho”, afirma que “el problema de saber cuándo un ajuste resulta exigido o autorizado por el derecho tiene que ser solucionado por los tribunales”.

845 **MCMAHON/WEETMAN**, *op. cit.*, pp. 10 *et seq.*

846 Esta situación fue enfáticamente expuesta por **EDEY**, *op. cit.*, quien manifiesta (pp. 167-168): “la administración tributaria y los tribunales han aceptado, en general, los métodos prácticos utilizados los contables para otros fines. Esta práctica puede verse consagrada en el principio general de derecho, que teóricamente sigue siendo válido, de que los principios ordinarios de contabilidad son aplicables, excepto cuando las normas legales dispongan de modo distinto. EL principio efectivamente aplicado es diferente. Consiste en que los principios ordinarios de

En el derecho estadounidense, la situación legislativa es aún más difícil de caracterizar. En este ordenamiento tienen una gran importancia, como se sabe, los *principios generalmente aceptados de contabilidad*⁸⁴⁷, aprobados por el FASAB⁸⁴⁸. Los *GAAP* son formulados y emitidos por la organización que representa la profesión de auditoría a nivel nacional y caben, tal y como los estándares del *Accounting Standards Board* británico, en la categoría de las normas “meramente técnicas”, es decir, sin un valor jurídico⁸⁴⁹. Este aspecto relativo a un modo de producción esencialmente privatista y tecnicista de los *GAAP* se ve muchas veces enfatizado, para poner de relieve el carácter liberal del sistema norteamericano, por contraposición al carácter legalista de los modelos romano-germánicos. Pero hay que dar una particular atención a un aspecto que casi siempre resulta menospreciado, y que es el modo en que estas normas de carácter meramente técnico se enlazan con el derecho, y concretamente con la obligación jurídica de rendición de cuentas.

La norma legislativa tributaria⁸⁵⁰ dispone expresamente que el cómputo del beneficio imponible deberá efectuarse según el método que, “*en opinión*” del órgano de la Administración, refleje claramente la renta. Por su parte, una norma reglamentar⁸⁵¹ establece una presunción similar a la que existe en el ordenamiento inglés, al decir que “un método contable que traduzca una aplicación consistente de los principios contables generalmente aceptados en una empresa o actividad particular se considerará *en principio* que refleja claramente la renta”. En algunos supuestos, es la norma tributaria específica la que remite a los *principios generalmente aceptados de contabilidad*. Ejemplo de ello es la norma relativa a la valoración de in-

contabilidad mercantil son aplicables, excepto cuando los tribunales decidan que no lo son”. En el mismo sentido se podrá ver **MCMAHON/WEETMAN**, *op. cit.*, pp. *et seq.*

847 *Generally accepted accounting principles* o *GAAP*.

848 El FASAB - *Federal Accounting Standards Advisory Board*, es un comité formado en el seno del AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*.

849 GURTNER, *Nueve Rechnungslegung- Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?*, ASA/Archives 69, núm. 1/2, 2000, p. 68.

850 *Internal Revenue Code*, Section 446 (b) : « (...) El cálculo de la renta imponible debe ser efectuado según el método que, en la opinión del Secretario, refleje claramente la renta».

851 *Treasury regulation* § 1.446-1 (a) (2): “Se considerará normalmente que un método contable que refleje la aplicación consistente de principios generalmente aceptados en una determinada actividad o negocio refleja claramente la renta, siempre que todos los componentes de los ingresos y gastos brutos sean tratados de forma consistente de año para año”.

ventarios⁸⁵², que establece que dicha valoración debe, a la vez, adecuarse en tanto en cuanto sea posible a la “mejor práctica contable” y “reflejar claramente la renta”. Pero los tribunales han estimado⁸⁵³ que no se puede extraer del Derecho tributario positivo la presunción de que una valoración conforme a los *principios generalmente aceptados de contabilidad* refleje claramente la renta. Y si los tribunales han aplicado los *GAAP* en muchas ocasiones, en el contexto de la cuantificación de la base imponible, en muchas otras los han rechazado, basándose en que no reflejaran claramente la renta en el caso concreto, para fines de la imposición⁸⁵⁴.

Se constata, pues, que en el sistema norteamericano como en el británico la aplicabilidad de los *principios generalmente aceptados de contabilidad* a la cuantificación de la base imponible queda condicionada a un juicio casuístico, sobre la adecuación de dichas normas a “reflejar claramente la renta”. Digamos que este último es un criterio específico del impuesto sobre la renta estadounidense, equivalente al principio de la “*true and fair view*” del derecho británico, y sobre él proceden las observaciones que hemos realizado respecto del mismo. Dentro de los conceptos jurídicos indeterminados, se trata todavía de un criterio que hemos de designar como “falso”⁸⁵⁵, pues supone un concepto particular de renta y, por extensión, una remisión a unos principios específicos de la tributación de la renta. Esto mismo se comprueba a través de una abundante jurisprudencia, en el tema de la imposición de la renta, en la que los tribunales han declarado de forma muy consistente la existencia de unos principios específicos

852 *Internal Revenue Code, Section 471*.

853 *Thor Power Tool Co. v. Commissioner* (1979), supra nota 197. Vid. **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2-28; **EVERETT/HENNIG/NICHOLS**, *Contemporary Tax Practice: Research, Planning and Strategies*, CCH, Chicago, 2008, pp.

854 En *Thor Power Tool Co. V. Commissioner* (1979) (supra nota 197), el tribunal puso de relieve la existencia de una contradicción entre los fines de la contabilidad “financiera” para fines mercantiles y la imposición, y que por tanto los principios considerados correctos para la primera no serán necesariamente los más idóneos para la segunda. Vid. **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2-28; **EVERETT/HENNIG/NICHOLS**, *Contemporary Tax Practice: Research, Planning and Strategies*, CCH, Chicago, 2008, pp. 8-9 *et seq.*

855 Es **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2-22, quien aprecia que „El requisito de un claro reflejo de la renta es uno de los más perturbadores de todos los requisitos tributarios. Su definición parece cambiar de acuerdo con los hechos y las circunstancias de cada caso. Por ejemplo, unos métodos que se considera que reflejan claramente la renta para un tipo de actividad (*e.g.* una actividad de servicios) muchas veces se considera que no reflejan claramente la renta de otros tipos de actividades (*e.g.* la actividad de un minorista o de un Mayorista o de un industrial”).

para el cálculo del beneficio a gravar. Pero, a pesar de la existencia de estos principios, y de un modo muy similar a lo que se produce en Reino Unido, la determinación del beneficio imponible queda confiada, en gran medida, a la discrecionalidad del órgano de la Administración tributaria⁸⁵⁶.

3.4. El objeto de la remisión.

3.4.1. Delimitación del problema.

Al margen de las dificultades planteadas, dentro de cada ordenamiento jurídico, derivadas de la imprecisión de las fórmulas que el legislador fiscal emplea para establecer una remisión al Derecho mercantil, pero a la vez enlazados con aquéllas, podemos advertir la existencia de un cierto número de problemas que se conectan, ya no con la norma remisiva sino con la propia configuración del subsistema normativo al que remite la norma fiscal. Este sector del ordenamiento se caracteriza por una gran diversidad y dispersión de fuentes⁸⁵⁷, con lo que nos encontramos en este tema con un vasto cuerpo de disposiciones de contenido contable insertas en textos legales sueltos, aprobadas por actos normativos que no contienen ninguna referencia a un área específica del orden jurídico. Dentro de esta categoría de actos están, quizás como el supuesto más dificultoso, las normas emanadas tanto por los organismos estatales encargados de la regulación contable⁸⁵⁸ como por las organizaciones profesionales de la actividad contable⁸⁵⁹.

856 Todavía citando a **GERTZMAN**, *op. cit.*, p. 2-22: “El claro reflejo de la renta es a la vez una exigencia impuesta al contribuyente y un margen de discrecionalidad que el *Comisario* puede utilizar siempre que considere que la renta resultará reflejada de modo más adecuado en una base distinta de la utilizada por el contribuyente. La discrecionalidad del *Comisario* es muy amplia con respecto a la cuestión de determinar si un método refleja claramente la renta”.

857 **LAGARRIGUE/PAVIE**, *op. cit.*, p. 15; **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 99.

858 Ejemplos de esta especie de organismos son el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Organismo Autónomo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda de España, o la Comissão de Normalização Contabilística (CNC), organismo congénere del ICAC adscrito al Ministerio de Hacienda de Portugal.

859 “Los estatutos profesionales que tienen como objeto organizar las profesiones contables. (...) Las órdenes profesionales parcialmente revestidas de prerrogativas de poder público, y cuya misión esencial consiste en elaborar y hacer respetar una deontología ordinal, han sido inevitablemente conducidas a concebir una regulación aplicable a sus miembros” (**LAGARRIGUE/**

Frente a esta situación, al intérprete del Derecho fiscal, cuando tenga resuelto el problema de la interpretación de la norma remisiva, se plantea a continuación el problema de la identificación de las normas contables que son aplicables en virtud de la señalada remisión. Para la aplicación del Derecho tributario, esta cuestión tiene una trascendencia crucial. Por ejemplo, si necesitamos determinar si, en la remisión realizada por el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades española, en el § 5.1 de la *Einkommensteuergesetz* alemana, en el actual artículo 83 del *T.u.i.r.* italiano, o incluso en el artículo 17 del *CIRC* portugués, se incluyen las normas emitidas por organismos internacionales de coordinación de las prácticas contables, o las normas emanadas desde organizaciones profesionales nacionales de estos países, para ello será preciso rehacer toda la cadena de remisiones que vaya desde la norma tributaria mencionada hacia dichas normas⁸⁶⁰, lo que supone tener previamente solucionada la cuestión de que conjuntos de fuentes hay que considerar. El problema de las fuentes del Derecho contable es, pues un problema que importa a la aplicación del Derecho tributario, desde la perspectiva de la determinación de la renta imponible, y no uno de los menos complicados, dada la escasa elaboración doctrinal con la que se encuentra este sector del ordenamiento⁸⁶¹.

Otro problema relacionado con la delimitación de las normas que caben dentro de una remisión al Derecho mercantil, pero de mayor dificultad, es el que se enlaza con la relación entre el Derecho contable y las normas propuestas por la doctrina financiera, bajo la denominación de principios *generalmente aceptados de contabilidad*, *principios generales de contabilidad* u otras similares.

PAVIE, *Le droit comptable. T. I. Les sources*, Paris, 1984, p. 16).

860 La postura enunciada nos parece corroborada por **FALCÓN y TELLA**, *El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del leasing*, Quin. Fisc., núm. 22 (1997), pp. 5-9, al manifestar el autor que, para la cuestión de saber si las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas constituyen una fuente de derecho en el ámbito de la determinación de la base imponible, constituye un factor decisivo la literalidad del propio art. 10, 3 de la LIS.

861 Recordamos que algunos de los más importantes avances realizados en un intento de llegar a una sistematización y organización del Derecho contable, han partido de los fiscalistas y en relación con la problemática de la imposición de la renta. Como ejemplos de los más significativos, podemos citar, en Alemania, a **KRUSE**, *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, Rechtsnatur und Bestimmung*, Otto Schmidt, Colonia, 1970; y a **LEFFSON**, *Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung: Rechtsnatur und Bestimmung*, 7ª ed., IDW, Dusseldorf, 1987.

Sobre estas dos cuestiones intentaremos trazar algunas líneas directrices en los próximos párrafos.

3.4.2. El Derecho contable mercantil.

Comenzando por la primera de las cuestiones mencionadas, hay que aludir, aunque incidentalmente, a la cuestión de la autonomía del Derecho contable. Si sigue siendo cierto en la actualidad, en principio, que un sector del ordenamiento gana autonomía dentro del sistema jurídico cuando tiene como objeto unas relaciones jurídicas que se distinguen por sus características especiales⁸⁶², la cuestión de la inserción sistemática de la disciplina contable dependerá de saber, qué tipos de relaciones jurídicas son las que se regulan por las normas contables⁸⁶³.

Sin perjuicio de que un análisis más minucioso que se puede hacer únicamente para cada sistema en concreto, creemos poder afirmar que la generalidad, por no decir la totalidad de las normas contables jurídicas, que encontramos en los distintos ordenamientos, están conectadas con la obligación de contabilidad y de rendición de cuentas del Derecho mercantil⁸⁶⁴. La única excepción, que aparece muy bien delimitada, está constituida por las

862 Según **GONZÁLEZ/LEJEUNE**, *Derecho tributario*, T. I, 2ª ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, p. 18), “la definición de una disciplina jurídica ha de hacerse por su objeto, es decir, por las relaciones que regula (...) viniendo a depender la autonomía científica de esa disciplina (...) de las especiales características que acompañan a las relaciones jurídicas objeto de su estudio”.

863 Debemos rechazar, desde luego, cualquier intento de reconocer una autonomía al Derecho contable a partir de nociones como acto contable o actividad contable, pues no forman por sí mismos el objeto de ninguna norma jurídica. No podemos, pues, seguir al Profesor **FERNÁNDEZ PIRLA**, *Una aportación a la construcción del Derecho contable*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1986, p. 9, al defender que la autonomía del Derecho contable debe aceptarse como lógicamente resultante de la particularidad de su objeto que es, para el autor, el hecho contable. De igual modo, habremos de rechazar los argumentos aducidos en favor de la autonomía del Derecho contable basados en la originalidad que se derivaría de tener como finalidad, entre otras, la de servir como instrumento de gestión (rechazamos por tanto, en este punto, la postura defendida, en Francia, por **PONTAVICE**, *L'émergence du Droit comptable en France*, RFC, núm. 150, 1984, p. 389).

864 Según **FERRI**, *Manuale di Diritto commerciale*, 5ª ed., UTET, Turín, 1982, p. 4, “en el ámbito

normas de contabilidad fiscal, que están relacionadas con la obligación contable del Derecho tributario⁸⁶⁵.

Toda vez que la generalidad de las disposiciones contables existentes están relacionadas con la obligación contable mercantil, ello ya sería suficiente como para afirmar la inserción sistemática de la disciplina jurídica contable en el Derecho mercantil⁸⁶⁶. Creemos sin embargo, que la cuestión merece ser examinada con mayor detenimiento, sobre todo para considerar algunos planteamientos doctrinales favorables a una posible autonomía del Derecho contable. Subrayamos, al respecto, que una aclaración total de este tema sería muy útil para una buena regulación de la relación entre la cuantificación de la renta imponible y la contabilidad mercantil, pues una sujeción del cálculo de la base imponible del impuesto al Derecho contable mercantil resultaría muy agilizada, si el legislador fiscal pudiese contar con una definición precisa de los límites del Derecho contable, y conocer con mayor precisión sus aspectos sustantivos, incluyendo sus principios generales.

de las relaciones jurídicas patrimoniales se puede individualizar una categoría de relaciones que presentan características propias y constantes, por las que se distinguen de las otras relaciones patrimoniales y que ascienden a una categoría unitaria, en consideración a la identidad de la función económico-práctica que sirven: se trata de relaciones que, a través de la producción y del cambio, tienen como fin la oferta de bienes o de servicios para el mercado general. Esta categoría de relaciones (...) asume la denominación de relaciones mercantiles, y, en consecuencia, Derecho mercantil viene denominado el conjunto de las normas jurídicas que las regulan específicamente”.

865 El Derecho mercantil ha sido el que primero estableció una obligación mercantil, pero ello no significa que otros sectores del ordenamiento no puedan instituir una obligación de rendición de cuentas, para sus fines específicos. Por ejemplo, el Derecho fiscal puede obligar ciertos contribuyentes a una rendición de cuentas para fines de cuantificación de sus rentas o de su patrimonio o de cualquier otro, cuando ello sea relevante para un determinado impuesto. De hecho, el Derecho fiscal lo ha hecho con bastante frecuencia, nombradamente para extender la obligación de mantener contabilidad a unas categorías de sujetos que no están afectados por la obligación mercantil.

866 Corroboramos en este punto a varios acreditados académicos tanto en la doctrina española, como es el caso de **SÁNCHEZ CALERO**, *Preliminar a la obra de ARANA GONDRA, Ley de Auditoría de Cuentas*, en **SÁNCHEZ CALERO**, F. (dir.), *Comentarios a la legislación mercantil*, E.D.R., Madrid, 1995, p. 7 ; o de **RODRÍGUEZ ROBLES**, *Derecho contable mercantil: el contenido económico de la contabilidad y su eficacia jurídica en el Derecho mercantil español*, E.D.F., Madrid, 1960, por v. g. pp. 11 *et seq.*; como en la extranjera: **VIANDIER**, *op. cit.*, p. 28.

En un primer momento, la función realizada por la obligación contable en el ámbito mercantil fue la de servir como un medio de prueba de las obligaciones derivadas de la actividad mercantil⁸⁶⁷. Esta función mantiene un papel en la actualidad, aunque se han añadido otras funciones. El surgimiento de la forma societaria hizo necesaria una tutela jurídica de la cuantificación del patrimonio⁸⁶⁸. La fuerte expansión de la responsabilidad limitada y de la formación del capital con suscripción pública, a partir de mediados del siglo XIX determinó, a su vez, la necesidad de regular la cuantificación de los beneficios distribuibles, sin un riesgo para la continuidad de la empresa⁸⁶⁹. En estas sucesivas fases y según todas estas funciones, la obligación contable y de rendición de cuentas puede caracterizarse como una institución jurídica dirigida hacia la protección de una serie de intereses emergentes de unas típicas relaciones contractuales mercantiles⁸⁷⁰. Estos intereses son sobre todo el interés de los socios en participar en los beneficios a título de remuneración por sus aportaciones de capital⁸⁷¹ y el interés de los acreedores en no ver disminuido el patrimonio empresarial necesario para la satisfacción de sus créditos⁸⁷², pero también el interés de los que invierten en la empresa

867 A este aspecto se refieren **LAGARRIGUE/PAVIE**, *op. cit.*, p. 17.

868 **PREVITS/MERINO**, *A history of accountancy in the United States. The cultural significance of accounting*, Ohio State University Press, Columbus, 1997, p. 97.

869 **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 315.

870 **BAETGA/APELT**, *Bedeutung und Ermittlung der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung (G.oB)*, 2ª ed., en WYSOCKI/SCHULTZE-OSTERLOH, (coord.), *Handelsbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen*, Otto Schmidt, Colonia, 1992, p. 20, manifiesta que los distintos destinatarios del balance son portadores de distintos intereses que se contraponen, y que “deben ser equitativamente ajustados por medio de la regulación legal y de los GoB”.

871 A este respecto observa **EDEY**, *op. cit.*, p. 231, que “si miramos la medición del beneficio efectuada por los contadores a efectos de la contabilidad de las sociedades...seremos llevados a concluir, pienso, que esa medición está esencialmente designada para con base en ella un grupo de partes mutuamente vinculadas en un contrato, acordar, en una (...) base aproximada, sobre la división entre sí de determinados incrementos obtenidos en su propiedad común”.

872 La cuestión de la protección de los intereses de los acreedores, a través la conservación del capital de la empresa societaria, tuvo un desarrollo notable en la jurisprudencia francesa a partir de la segunda mitad del siglo XIX. Uno de los aspectos más innovadores de este desarrollo reside en el propio reconocimiento del derecho de los acreedores a oponerse por vía judicial a una decisión de distribución de beneficios que afecte a la integridad del capital de lo que son ejemplos las sentencias: *Cassation*, 8.05.1867, D., 67, 1, 93; *Paris*, 14.08.1868, D., 68, 5, 373; 8.03.1881, D., 81, 1, 198). Sobre el punto, **HOUIN/BOULOC**, *Les Grands Arrêts de la jurisprudence commer-*

en conocer su situación patrimonial y financiera⁸⁷³. La noción de obligación contable o de rendición de cuentas es, por consiguiente, a nuestro juicio, la noción ordenadora de la unidad del Derecho contable. Las normas contables jurídicas que encontramos, con excepción de las de carácter fiscal que ya hemos mencionado, tienen la función de regular la rendición de cuentas, tanto en sus aspectos formales como en los materiales, estando dirigidas a proteger los mismos intereses que vimos corresponder a la obligación contable mercantil⁸⁷⁴.

Sin embargo, algunos autores han venido defendiendo la autonomía sistemática del Derecho contable, con base en el desarrollo de un cierto número de normas de carácter contable, aparentemente desconectadas de los fines de la obligación contable del Derecho mercantil. Así sucede, por ejemplo, con las normas emanadas de las organizaciones profesionales de la actividad contable⁸⁷⁵. Respecto de estas normas, sostienen algunos autores que

ciale, T. I, 2ª ed., Sirey, Paris, 1976, pp. 294-296.

873 En este sentido, por ejemplo, **TABELLINI**, *op. cit.*, p. 354, para quien la disciplina civil es “una solución de compromiso que trata de tutelar, por un lado, el derecho de los socios al reparto del beneficio, por otro la consolidación de la estructura económica de la empresa y su garantía de solvencia respecto de terceros”. **JAEGER/DENOZZA**, *Apunti di diritto commerciale. I, Impresa e società*, Giuffrè, Milán, 2000, pp. 205 *et seq.*, se refieren a tres órdenes de conflictos de intereses característicos de las sociedades por acciones: El conflicto entre socios minoritarios y socios Mayoritarios, el conflicto entre socios y gestores y el conflicto entre socios y acreedores. Es interesante resaltar, acerca del punto mencionado, el hecho de que en 1905, un tribunal francés haya condenado al “comisario de cuentas y a los administradores de una sociedad, a pagar al demandante la cantidad de 7 608 francos, correspondiente al precio que este había pagado por la adquisición de 19 acciones compradas en la fe de balances inexactos (*Douai, 30.03.1905, Journ. Soc., 1905, 500*).

874 No tienen, pues, ningún fundamento las tesis que defienden la autonomía del Derecho contable con base en la especialidad de la contabilidad en cuanto disciplina científica, como por ejemplo las que afirman que la ciencia contable determina los fines del Derecho contable (**GORÉ/DUPOUY**, *Comptabilité générale de l'entreprise industrielle et commerciale*, Monchrestien, Paris, 1975, cit. por **VIANDIER/LAUZAINGHEIN**, *Droit comptable*, Dalloz, Paris, 1993, p. 11), o de la consolidación de la contabilidad en cuanto técnica con una función social (**SAVATIER**, *Vocation de la comptabilité au regard du Droit d'aujourd'hui*, RFC, 1960, pp. 247 *et seq.*, cit. por **LAGARRIGUE/PAVIE**, *op. cit.*, p. 12).

875 “Los estatutos profesionales que tienen como objeto organizar las profesiones contables. (...) Las órdenes profesionales parcialmente revestidas de prerrogativas de poder público, y cuya misión esencial consiste en elaborar y hacer respetar una deontología ordinal, han sido inevita-

traducen el aparecimiento de un sector autónomo del derecho, que sería un “derecho – estatuto”, conectado con la empresa”⁸⁷⁶. Al respecto advertimos únicamente que la idea de un “derecho-estatuto”, ordenado alrededor de la institución jurídica de la empresa, de todos modos no se despegaría del ámbito del Derecho mercantil y ni tampoco haría que las normas contables apareciesen desligadas de una concreta obligación contable.

Concluimos, por todo lo dicho, que el Derecho contable debe ser considerado como parte del Derecho mercantil⁸⁷⁷, pues la función predominante y general de las normas contables jurídicas, cuando no tengan naturaleza fiscal, es la de desarrollar la disciplina de la obligación contable mercantil. Resulta compatible con esta ubicación sistemática la existencia de un cuerpo de normas relativas a la contabilidad que no se integran sistemáticamente en el Derecho mercantil como, por ejemplo, las normas relativas al delito contable que se encuentren en el Derecho penal. Estas son auténticas normas de Derecho penal, pero su existencia se debe a que existe una obligación contable mercantil, por lo que siguen teniendo una función instrumental con relación a los intereses tutelados por el Derecho mercantil. De la misma forma, las normas contables emanadas por corporaciones profesionales forman parte de un estatuto profesional, pero asimismo tienen como centro de gravedad a la obligación contable mercantil. Incluso en lo concerniente a su contenido material estos cuerpos de normas son totalmente dependientes de la fuerza ordenadora de los principios y de la función social del Derecho mercantil, de tal modo que podríamos decir que estos dispositivos normativos existen como satélites del Derecho contable mercantil.

3.4.3. Las normas producidas por la doctrina financiera.

a. Planteamiento del problema.

Para completar el examen de la problemática concerniente al *objeto* de la remisión de la norma tributaria definidora de la base imponible, hay que hacer una reflexión sobre la

blemente conducidas a concebir una regulación aplicable a sus miembros” (LAGARRIGUE/PAVIE, *op. cit.*, p. 16)

876 LAGARRIGUE/PAVIE, *op. cit.*, p. 10.

877 La doctrina Mayoritaria de los distintos países alinea por la tesis de la no autonomía. Por ejemplo, VIANDIER/LAUZAINGHEIN, *op. cit.*, p. 9; o SALDANHA SANCHES, *A quantificação..., cit.*, pp. 233 *et seq.*

relevancia de los criterios elaborados por la doctrina financiera⁸⁷⁸.

El problema de la relevancia de los criterios elaborados por la doctrina financiera puede plantearse por dos vías distintas. La norma tributaria – directamente o a través la norma mercantil aplicable en virtud de una norma tributaria remisiva como la del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades español – puede realizar una remisión a los *principios contables generalmente aceptados* o a los *principios generales de contabilidad*⁸⁷⁹. Siendo la norma remisiva una norma jurídica vinculante, el juez, para aplicarla, tiene que identificar el objeto de la remisión⁸⁸⁰. Normalmente, una referencia como la anterior significa que el legislador abdica de una regulación exhaustiva de la materia contable, optando por dejar lagunas legislativas⁸⁸¹. De esta manera, la expresión *principios contables generalmente aceptados* adquiere el carácter de un concepto legal indeterminado⁸⁸², planteándose entonces la cuestión de cómo determinar estas normas.

A su vez, el problema de la determinación de los *principios contables generalmente aceptados*, cuando la normativa legal a ellos remita, supone solucionar previamente la cuestión de su naturaleza⁸⁸³. Resulta difícil situar rigurosamente la génesis del término *principios contables generalmente aceptados* y de otras expresiones análogas, como los *ordinary principles of commercial accounting* del derecho británico o los *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung* alemanes. Seguramente, además, una tal indagación no podría hacerse en un marco global, sino que tendría

878 **PONT MESTRES**, *Estudios...*, Vol. II, cit., p. 105, observa: Dado que la contabilidad por exigencias de su propio objeto ha tenido, tiene y seguirá teniendo necesidad en el futuro (...) de principios y criterios de valoración cuya incorporación a la ciencia se produce por paciente elaboración y subsiguiente decantación, constituyendo esta aportación el núcleo de lo que, en onomástica científica y técnica, se conoce por Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (...) resulta obvio que cualquier estudio sobre valoración en el IS ha de transitar, en primer lugar, por los PCGA (...)”.

879 Una remisión a los principios contables existe en el artículo 38 del Código de Comercio español y existe también en el artículo. En el derecho portugués, el artículo 17.3 del Código del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas establece una remisión a “la normalización contable”.

880 La norma remisiva es una norma jurídica incompleta (**KARPEN**, *op. cit.*, p. 22).

881 **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *Bilanzrecht*, C.F. Müller, Heidelberg, 2005, p. 123.

882 **LEFFSON**, p. 21; **TIPKE/LANG**, *Steuerrecht...*, 18ª ed., cit., p. 656.

883 **HÜFFER**, *op. cit.*, p. 178.

que realizarse más bien para cada ordenamiento en separado. Lo que puede constatar, eso sí, de un modo general, en todos los sistemas estudiados, es que se implantaron mecanismos institucionales de definición de los *principios contables generalmente aceptados*⁸⁸⁴. Sin ocuparnos de la naturaleza de estos organismos, o de sus relaciones con las instituciones estatales encargadas de la definición del derecho⁸⁸⁵, las normas emanadas de dichas instituciones no revisten, en general, la forma de normas jurídicas, sino de normas “meramente técnicas”⁸⁸⁶. Así, el problema que se plantea al juez es si la norma jurídica que remite a los *principios contables generalmente aceptados* se refiere a aquellas normas “meramente técnicas”. Una respuesta afirmativa implica que la norma legal remisiva incorpora un aparato de normas “meramente técnicas” al orden jurídico. Al tratarse de un reenvío formal⁸⁸⁷, ello tiene dos consecuencias. La primera, que las normas se incorporan al orden jurídico con la naturaleza de normas *técnicas*, resultando que siempre y cuando surjan dudas respecto a su aplicación a un caso concreto,

884 En España corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC), normas técnicas de auditoría en la forma de resolución (art. 2 del Real Decreto 302/1989, de 17 de Marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la estructura orgánica del Instituto); en Portugal, corresponde a la Comisión de Normalización Contable “Emitir normas contabilísticas e normas interpretativas, que sejam, nos termos do SNC, de efeito obrigatório” (art. 4.1 b. del Decreto-Lei núm 160/2009); en Italia, cabe al Organismo Italiano di Contabilita, “predisporre principi contabili per la redazione dei bilanci per i quali non è prevista l’applicazione dei principi contabili internazionali”. En Reino Unido, el Financial Reporting Council está encargado de elaborar “Accounting standards”. En Francia y en Alemania la situación es distinta de las anteriores. La Autorité des Normes Comptables, tal y como el ICAC, es un organismo integrado en la estructura orgánica del Gobierno francés, y tiene una competencia legal para establecer normas contables, pero éstas son emitidas en la forma de reglamentos, es decir son verdaderas normas jurídicas. En Alemania, el Institut der Wirtschaftsprüfer no está integrado en el Gobierno, es una entidad de Derecho privado como en Reino Unido, pero las normas contables que emite (*Stellungnahmen*) no tienen ningún reconocimiento legal.

885 La “Comissão de Normalização Contabilística (CNC)” portuguesa, como el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) en España, son organismos adstritos a los Gobiernos de sus respectivos Estados.

886 El caso portugués ilustra bien esta característica. Si bien la Comisión de Normalización Contable está legalmente mandatada para definir normas contables, las normas contables aprobadas por este organismo no revisten la forma de un reglamento sino de un “Aviso”. El “Aviso” no es una forma propia de un acto normativo, sino que es la forma normalmente utilizada para comunicar actos administrativos.

887 GARCÍA MORENO, *La base...*, cit., p. 93.

estas dudas se solucionarán mediante prueba pericial a realizar por quienes detienen el conocimiento técnico, es decir los hacendistas. La segunda consecuencia del reenvío formal es que el tenor de las normas “técnicas” a las que se remite no queda fijado en el momento en el que el legislador aprueba la norma remisiva, sino que cambia cada vez que cambien las “normas técnicas”⁸⁸⁸.

Lo dicho anteriormente permite concluir que no hace falta, para acercarnos al tema de la determinación de los *principios contables generalmente aceptados*, siempre y cuando una norma legal remita a dichos principios, tratar el espinoso problema de la competencia, tanto científica – del derecho o de la ciencia hacendística – como institucional – del juez o de los organismos técnico-profesionales – para definir dichos principios⁸⁸⁹. Hay que partir eso sí de la constatación de que las normas contables “meramente técnicas” existen en los varios ordenamientos jurídicos⁸⁹⁰. Más, estas normas contables son producidas dentro de un marco institucional legalmente establecido⁸⁹¹, sin perder por ello su naturaleza de normas “mera-

888 El calificativo “técnicas”, por lo tanto, aplicado a las normas, está relacionado con la forma que reviste el acto de emisión de dichas normas y no con su contenido sustantivo. Ya que, si aplicamos el calificativo en relación con el tenor de las normas, esto, como advierte **COLOMBO**, *Il bilancio...*, cit., 1994, p. 67, no tiene ninguna relevancia desde el punto de vista dogmático, significando únicamente que “el legislador ha cogido estas normas de la ciencia o de la técnica contable”.

889 La doctrina alemana en particular se ha preocupado con el problema de la competencia para definir las normas contables aplicables al caso concreto cuando estas normas no resulten expresamente de las disposiciones legales, v.g. **LANG**, *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*, en LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD, (eds.), *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*, Otto Schmidt, Colonia, 1986, p. 236.

890 Con pocas excepciones, como Francia, en que las normas comprables son emitidas con la forma de reglamentos, siendo por lo tanto normas jurídicas. Ya en el orden jurídico de la Unión Europea, el Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de Julio de 2002, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, remite a las normas internacionales de contabilidad emitidas por el International Accounting Standards Board, pero para que empiecen a regir en el ordenamiento europeo, las normas del IAS tienen que ser aprobadas individualmente mediante un Reglamento del Consejo.

891 En España, en Italia y en Portugal, los organismos reguladores de la contabilidad ha sido creados por el Estado, que les ha otorgado la competencia para emitir normas contables. En Reino Unido así como en EEUU, los organismos reguladores son organismos de Derecho privado, pero sus normas son reconocidas por disposiciones legales.

mente técnicas”. Lo que la ciencia del derecho debe solucionar es si la norma legal, tributaria o mercantil, que remite a los *principios contables generalmente aceptados*, envía a las señaladas normas “meramente técnicas”⁸⁹² o, por el contrario, a unos principios generales de Derecho contable, determinables dentro del sistema de normas jurídicas, como suelen determinarse los principios generales de otros sectores del ordenamiento jurídico⁸⁹³.

Pero aunque ninguna norma legal, tributaria o mercantil, remita expresamente a los *principios contables generalmente aceptados*, siempre y cuando las disposiciones legales contables no dicten una solución inmediatamente aplicable para un determinado caso concreto⁸⁹⁴, surge

892 Empleamos el término “meramente técnicas” en el sentido formal, es decir, atendiendo a que dichas normas no revisten ninguna forma de las que pueden revestir las normas jurídicas.

893 Lejos de tratarse de una cuestión meramente académica, el problema ha sido planteado y se ha manifestado en la práctica de los distintos ordenamientos. Los tribunales británicos se han planteado esta cuestión ya varias veces, a lo largo del tiempo, y le han dado respuestas variadas. En 1961 (*Ostime v. Duple Motor Bodies*) un miembro del tribunal declaraba “Los *comisarios* declaran que han sido solicitados para decidir entre estos métodos como una cuestión de principio y los miembros del tribunal son instados a hacer lo mismo. Pero esto me parece muy difícil; si la profesión contable no puede hacerlo, no veo como lo podré yo”. En 1973 (*Heather v. P.E. Consultancy Group*) volvieron a plantear la cuestión, en términos diferentes: “Los tribunales han sido siempre ampliamente asistidos por la prueba pericial de los contables. Su práctica ha sido considerada como relevante; pero los tribunales nunca se han considerado vinculados por esta práctica. (...) La cuestión de la distinción entre lo que es capital y lo que es renta es considerada por los tribunales como una cuestión de derecho”; En 1993 se volvieron a plantear la misma cuestión, acerca del momento de reconocer los costes en un contrato de *leasing*, habiendo entonces planteado el problema en los siguientes términos: “Si rechazamos las declaraciones de prácticas contables aprobadas (...) ¿dónde debemos buscar el criterio?”.

894 La problemática fue ampliamente discutida en la doctrina italiana en una tercera perspectiva, en que se debatió el valor de las propias normas contables establecidas en el Código Civil. Para una corriente doctrinal, las normas contables establecidas en el *codice civile* realizan un “reenvío a la técnica contable”, porque son normas con un tenor técnico (v.g. **FERRI**, del que se puede ver, por ejemplo, *In tema di verità, di chiarezza e di precisione nel bilancio di esercizio*, Riv. Dir. Com., parte II, 1991, p. 249). Esta concepción equivale a negar a las normas contables de carácter legal la naturaleza de normas jurídicas (**COLOMBO**, *Il bilancio d'esercizio delle società per azioni*, Cedam, Padua, 1965, p. 367). Para otra corriente doctrinal, ampliamente Mayoritaria entre los mercantilistas, las normas contables legisladas son verdaderas normas jurídicas (**JAEGER**, *op. cit.*, p. 4 quien cita igualmente a **BOCCHINI**, *Il bilancio delle società. Problemi attuali*, Milán, 1978,

el problema de la aplicabilidad y de la fuerza vinculante, es decir, del valor, de las normas “meramente técnicas” en la integración de las lagunas de la legislación o incluso de su interpretación⁸⁹⁵.

Para ilustrar el problema, y al mismo tiempo describir el proceso en el que las normas elaboradas por la doctrina financiera pueden integrar el Derecho mercantil, se puede citar una sentencia⁸⁹⁶ en la que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pronunció sobre una cuestión relativa a la cuantificación de la renta empresarial, y justamente en el ámbito tributario. La empresa contribuyente, ubicada en Alemania, integró en su balance mercantil y, consecuentemente, en su renta imponible, unas determinadas provisiones por deudas, respecto de las que había apreciado un “riesgo-país” relevante. La Administración tributaria rechazaba de dichas provisiones, por los criterios aplicados en la determinación de su valor. El tribunal tributario alemán planteó al TJCE la cuestión de si la constitución de las provisiones era o no conforme con las normas de la IV Directiva de la UE relativa a las cuentas de las sociedades, que mientras tanto habían sido traspuestas al derecho alemán.

El Tribunal de Justicia, constatando que no existía en el derecho europeo, y tampoco en el derecho alemán, una norma aplicable específicamente al caso controvertido, acudió, para fundamentar su decisión, a las “Normas Internacionales de Contabilidad” (NIC)⁸⁹⁷, que

p. 3; **FABBRINI**, *La certificazione dei bilanci*, Cedam, Padua, 1978, p. 21; y **DEZZANI**, *Principi contabili generali e particolari e loro evoluzione nel tempo*, Riv. Dot. Com., año XXVI, 1975, p. 289). Para un resumen del dicho debate ver **COLOMBO**, *Il bilancio...*, cit., 1994, pp. 207 *et seq.*

895 **COLOMBO**, *Il bilancio...*, cit., 1994, p. 209.

896 Sentencia del Tribunal de Justicia, de 7 de Enero de 2003, asunto Biao, C-306/99.

897 Se dice en el Párrafo 118 de la mencionada sentencia: “Por lo que se refiere a las cuestiones destinadas a obtener precisiones respecto a los criterios que permiten cuantificar el grado de probabilidad de un riesgo, a la legitimidad de tener en cuenta de manera simultánea el riesgo «país» y el riesgo de insolvencia y a los medios para evitar tomar en consideración doblemente los riesgos, basta con recordar que la Cuarta Directiva se limita a enunciar principios generales y no intenta regular todas las posibles aplicaciones de dichos principios. Al no existir tales precisiones, esta valoración corresponde al derecho nacional, leído en su caso, a la luz de las Normas internacionales de contabilidad (NIC) vigentes en el momento en que se produjeron los hechos del procedimiento principal, siempre que se respeten plenamente los principios generales enunciados por dicha Directiva, que han sido recordados en los apartados 72 a 75 de la presente sentencia”.

habían sido invocadas ya con anterioridad, a su vez, tanto por el Gobierno alemán como por la Comisión Europea en el mismo proceso. Hay que recordarse que en el momento en que se dictó esta sentencia, las “Normas Internacionales de Contabilidad”, incorporadas al Derecho mercantil de la Unión Europea, mediante el Reglamento europeo número 1606/2002, todavía no estaban vigentes, y de todas formas no se habían incorporado al Derecho mercantil europeo a la fecha en que se produjeron los hechos discutidos. No eran, por tanto, normas jurídicas vigentes. Así hay que concluir que, aunque no lo haya afirmado en ningún momento, el Tribunal de Justicia asumió que las normas legales europeas contenían un reenvío implícito a las normas técnicas⁸⁹⁸.

b. Soluciones teóricas posibles.

Haya o no una remisión legal a los *principios contables generalmente aceptados*, ante una insuficiencia, que realmente se constata, del aparato legal contable para dar una solución expresa a todos los aspectos concretos de la contabilidad, y ante el hecho de un dispositivo de normas “meramente técnicas” afianzadas por la ciencia hacendística y además elaboradas con un respaldo legal, siempre se plantea la cuestión de la aplicabilidad directa y del valor de las normas “meramente técnicas”, es decir sin forma legal.

Sobre esta cuestión se contraponen dos concepciones fundamentales. Para una, las normas legales contables contienen inevitablemente un reenvío a las normas “meramente técnicas”. Y el contenido de las normas “técnicas” no es fijo sino que va cambiando con la evolución de la ciencia hacendística⁸⁹⁹. Esta tesis acentúa la incapacidad del derecho para de-

898 El reenvío implícito a las normas técnicas ha sido expresamente defendido en Italia por un sector de la doctrina, *v.g.* **FERRI**, *op. cit.*, pp. 249.

899 La principal razón invocada en defensa de la tesis mencionada es que las normas contables no son normas estáticas, sino que se encuentran en constante cambio, motivado tanto por el desarrollo de la propia ciencia hacendística, como por la evolución del contexto en el que se ejerce la actividad empresarial. **CHIARAVIGLIO**, *Normativa obbligatoria o rinvio alla tecnica circa il contenuto del bilancio*, Riv. Dot. Com., 1975, p. 267, afirma: “constituye una causa de incertidumbre la solución de la normativa obligatoria adoptada por el legislador italiano para el balance, ya que, con el transcurso del tiempo, el esquema establecido por la norma se muestra inadecuado o insuficiente respecto a las peculiaridades de las empresas”.

terminar todas las normas contables no escritas por un proceso de deducción de las normas contables escritas⁹⁰⁰.

Para una segunda concepción, las normas legales contables, incluyendo la norma remisiva a los *principios contables generalmente aceptados* cuando exista, no remiten a las normas “técnicas” sino a unos principios determinados dentro del sistema de fuentes del derecho⁹⁰¹, por un proceso de hermenéutica jurídica⁹⁰². En este proceso hermenéutico pueden ser tenidas en cuenta las normas “técnicas”⁹⁰³, al lado de otras fuentes materiales del derecho.

Puede parecer una cuestión meramente lingüística ya que al final, las dos concepciones coinciden en la necesidad de aplicar las normas “técnicas” para solucionar los casos concretos. Pero la cuestión teórica que divide las dos tesis tiene implicaciones sustanciales. Los defensores de la segunda tesis mencionada subrayan que, al aceptar que la regulación jurídica contable contiene un reenvío, y un reenvío formal, en los términos ya analizados, a las normas “meramente técnicas”, se sustrae la regulación contable del campo jurídico⁹⁰⁴, con la consecuencia de que al juez no queda ningún margen para apreciar la conformidad de la “norma técnica” aplicable con los principios jurídicos⁹⁰⁵. Por oposición a ello, la corriente

900 LEFFSON, *op. cit.*, p. 22.

901 CANARIS, *op. cit.*, p. 280; HÜFFER, *op. cit.*, p. 178-180; LANG, *op. cit.*, p. 236; BAETGE/APELT, *op. cit.*, p. 11.

902 BAETGE/APELT, *op. cit.*, p. 12; LANG, *op. cit.*, p. 234.

903 LANG, *op. cit.*, pp. 239-240.

904 JAEGER, *Il bilancio d'esercizio delle società per azioni. Problemi giuridici*, 2ª ed., Giuffrè, Milán, 1988, p. 4. Realmente, el considerar que la regulación jurídica del balance, en materia valorativa, opera una remisión a la “técnica”, conduce inevitablemente a una concepción de la regulación material de la valoración contable como un espacio de “derecho blando”. Por ejemplo, CROVATO, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi. La pianificazione fiscale del contribuente tra competenza, cassa e pluriennalità*, Cedam, Padua, 1996, p. 66 afirma que la falta de una definición precisa de criterios valorativos por parte del Derecho civil “consiente al Derecho civil coexistir con los principios contables de los doctores comercialistas y con los principios de la economía financiera, dejando a los redactores del balance la facultad de elegir caso a caso el compromiso más sensato entre las exigencias de precisión y de prudencia y la simplicidad de la información”.

905 De acuerdo con SILDANHA SANCHES, *Estudos...*, *cit.*, p. 16, los principios correctos de contabilidad serían en este caso una realidad jurídica que el jurista observa desde fuera. La relación del jurista con esta realidad normativa se ubicaría en el dominio de la prueba por arbitraje, sobre cuestiones de naturaleza irreduciblemente técnica. Esta realidad normativa “medu-

“jurista” defiende que el juez puede acudir a las “normas técnicas”, únicamente con la función de integrar o interpretar⁹⁰⁶ las normas legales, pero su validez está supeditada a su con-

larmente externa al derecho”, sigue el mismo autor, depende en su aptitud para producir efectos jurídicos “de una mediación consistente en una apreciación del juez sobre la prueba pericial efectuada en un ámbito fuera de la ciencia del derecho”.

906 La tesis según la cual las normas contables “meramente técnicas” cumplen para el derecho la función de interpretar las normas y los principios jurídicos de la valoración contable tiene como principal representante **COLOMBO**, *Il bilancio...*, cit., 1994, pp. 210-211, quien afirma que “el mero hecho de la publicación de “principios contables” por parte de alguna entidad no constituye una garantía absoluta de la corrección de dichos principios, ni exonera por tanto los redactores del balance de deber de evaluar esta corrección a la luz de los principios y de las normas jurídicas, y mucho menos exonera al juez de una tal evaluación”. Recordamos que la cuestión adquirió en la actualidad una trascendencia particularmente notoria en el derecho italiano, después de 1997, ya que la nueva normativa de la *Imposta regionale sulle attività produttive* aprobada en ese año (D. Legs. núm. 446/1997, art. 11.2), prevé que, con independencia de la ubicación en la cuenta de pérdidas y ganancias, los componentes positivos y negativos son determinados en razón de su clasificación según correctos principios contables”. Según la doctrina (*vid.* por ejemplo, **VALACCA/VOCCA**, *La base imponibile IRAP e i corretti principi contabili*, Corriere Tributario, Vol. 21, 1998, p. 6 *et seq.*) la citada norma atribuye a la administración tributaria el poder de rectificar el balance mercantil, aunque únicamente a efectos fiscales, con base en una falta de conformidad del balance ya no con el Derecho contable mercantil, sino con “un corpus de reglas técnica, como por ejemplo, los principios contables del *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri* (CNDRC) o i principi contabili del *Internacional Accounting Standards Committee*”.

formidad con el derecho⁹⁰⁷ y sobre todo con los principios⁹⁰⁸ jurídicos fundamentales concernientes a la contabilidad empresarial. Es decir, la aplicabilidad de las “normas técnicas” sólo puede fundamentarse en una conformidad con las normas legales y con los principios jurídicos. Y cuando esta conformidad no exista, el juez tiene el deber de hacer prevalecer las normas o principios jurídicos sobre las “normas técnicas”⁹⁰⁹.

907 En Italia, esta es la postura defendida por estudiosos como **COLOMBO**, *Il bilancio...*, cit., 1994, p. 210; **JAEGER**, *op. cit.*, p. 4 quien cita igualmente a **BOCCHINI**, *Il bilancio delle società. Problemi attuali*, Milán, 1978, p. 3; **FABBRINI**, *La certificazione dei bilanci*, Cedam, Padua, 1978, p. 21; y **DEZZANI**, *Principi contabili generali e particolari e loro evoluzione nel tempo*, Riv. Dot. Com., año XXVI, 1975, p. 289. En España, la doctrina mercantilista clásica trató abundantemente los problemas de la valoración contable como un problema de aplicación del derecho. En este sentido *vid.* por ejemplo **GARRIGUES**, *Curso de Derecho mercantil*, 7ª ed., Imprenta Aguirre, Madrid, 1976, pp. 208 *et seq.*, y en particular p. 214 “la aptitud o la falta de aptitud de una cosa para ser incluida en el balance se decide por criterios puramente jurídicos y no por criterios económicos de contabilidad”. También defienden en la actualidad la tesis de la juridicidad de las normas contables, entre otros, **PONT MESTRES**, *Incidencia...*, cit., pp. 197-198; y **VICENT CHULIÁ**, *En torno al concepto y fuentes del Derecho contable*, en Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez, Vol. I, Introducción y títulos valores, Civitas, Madrid, 1996, p. 607. En Francia, afirma la naturaleza jurídica de los principios contables **DEKEUWER-DÉFOSSEZ**, *Droit commercial*, 7ª ed., Montchrestien, Paris, 2001, p. 193; **SALDANHA SANCHES**, *A quantificação...*, cit., p. 749.

908 En Alemania, los principios jurídicos fundamentales de la contabilidad se deducen a partir de los *finés legales* del balance (**LANG**, *Grundsätze...*, cit., p. 237; **BAETGE/APELT**, *op. cit.*, p. 12; **HÜFFER**, *op. cit.*, pp. 178-179; **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 37). En el mismo sentido, **SALDANHA SANCHES**, *Estudos...*, cit., pp. 50-51, afirma que la juridificación por parte del Derecho contable de un concepto recibido de la economía política supone una “codeterminación según los fines específicos del derecho”.

909 **LANG**, *Grundsätze...*, cit., p. 238, plantea la cuestión en los siguientes términos: “la ‘sujeción de los principios generales de una contabilidad ordenada (*Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*) a los fines jurídicos específicos de la contabilidad conduce a concluir por la competencia del juez respecto a la determinación de los principios contables generales.”

En Alemania, una amplia mayoría de la doctrina jurídica⁹¹⁰ comparte la concepción de que no sólo los *principios generales de una contabilidad ordenada*⁹¹¹ del derecho alemán, son normas puramente jurídicas⁹¹², sino que además su determinación debe realizarse integralmente dentro del sistema jurídico. Pero esta concepción no encuentra una unanimidad en la doctrina alemana aún en la actualidad⁹¹³. Para una segunda corriente interpretativa⁹¹⁴, minoritaria, la deducción de los *principios generales de una contabilidad ordenada* debe realizarse con base en los criterios y los razonamientos propios de la doctrina financiera⁹¹⁵. Así, lo que es o no es „correcto“, en el sentido señalado de „*ordnungsmässig*“, correspondería definirlo, según esta segunda postura, a la ciencia financiera, y lo que ésta considere como el método correcto, ad-

910 Este sector de la doctrina jurídica alemana está representada, entre otros, por **LANG**, *op. cit.*, p. 236; **CANARIS**, *Handelsrecht*, 23ª ed., Beck'sche, Munich, 2000, p. 280, **CREZELIUS**, *Setenerrecht II...*, *cit.*, p. 129, **HÜFFER**, *op. cit.*, p. 178- 180,

911 *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*.

912 También para **BEISSE**, *Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre*, *StuW*, 1984, 1, p. 42, “como normas jurídicas, [los GoB] no están fuera del derecho legislado, sino que representan una concreción del mismo derecho legislado”.

913 Cfr. **BLECKMANN**, *Die Richtlinie im Europäischen Gemeinschaftsrecht und im Deutschen Recht*, en **LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD**, (eds.), *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*, Otto Schmidt, Colonia, 1986, pp. 42-43, sobre las diferentes tesis acerca de la naturaleza y modo de determinación de los *principios generales de una contabilidad ordenada*.

914 Por ejemplo, **YOSHIDA**, *Methode und Aufgabe der Ermittlung der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*, p. 54, citado por **BAETGA/APELT**, *op. cit.*, p. 21.

915 Debemos advertir que, aunque el propio autor no lo haya planteado en estos términos, esta fue la concepción defendida por **SCHMALENBACH**, *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*, *ZfHf*, 1933, p. 225, citado por **LANG**, *op. cit.*, p. 236, al considerar que la fuente de los *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung* se debería buscar predominantemente en lo que pensaban los „comerciantes honorables“, sobre los métodos contables correctos, es decir, en la doctrina contable. Pero la mencionada concepción tiene raíces más profundas, ya que numerosos autores, con anterioridad a **SCHMALENBACH**, se habían manifestado ya en el mismo sentido. Así, ya en 1868, afirmaba **ANSCHÜTZ-V. VÖLDENDORF**, *Komentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch*, I, 1868, art. 34, Anm. 1, citado por **KRUSE**, *op. cit.*, p. 73, que en la contabilidad, se debían observar las reglas de la “administración de empresas”. La concepción se implantó definitivamente entre los hacendistas después de **SCHMALENBACH** y sigue teniendo hoy una considerable aceptación. Con la importante diferencia, sin embargo, de que en la actualidad, la fuente de los *GoB* ya no estaría en “lo que piensan los comerciantes honorables”, sino en la doctrina contable.

quiere automáticamente la calidad de norma contable jurídicamente relevante, concretizando la previsión de la norma legal que remite a los *principios generales de una contabilidad ordenada*⁹¹⁶.

c. Postura adoptada.

En el supuesto del Derecho contable, la contribución de la ciencia económica y de la contabilidad es imprescindible, tanto para la determinación de las normas aplicables cuando se trate de aspectos no totalmente regulados, como para la aplicación de normas totalmente explícitas⁹¹⁷. Fácilmente se encuentran ejemplos para ilustrarlo. Si la norma mercantil, relativa al cálculo de la renta anual, obliga a inscribir el coste correspondiente a la pérdida de utilidad económica sufrida por los bienes que componen el patrimonio inmovilizado, es decir, obliga a registrar la amortización por depreciación, para aplicar esta norma resulta necesario determinar el valor de la pérdida de utilidad económica sufrida por cada bien. El intérprete del derecho no puede llegar a este valor sin acudir, en primer lugar, a las aportaciones de la ciencia económica, que le indicarán cómo calcular el valor inicial o de adquisición del bien⁹¹⁸; y en segundo lugar, a la ciencia de la Administración empresarial y la práctica de la gestión empresarial, para determinar cuál es la porción de valor que aquel bien en concreto, al ser utilizado en aquél sector de actividad en aquellas condiciones concretas, pierde en cada año⁹¹⁹.

916 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 42.

917 **MEINCKE**, *Bewertung als Rechtsproblem*, en RAUPACH, (dir.), *Werte und Wertermittlung im Steuerrecht*, Otto Schmidt, Colonia, 1984, p. 8, afirma que “la cuestión de la utilidad económica de un bien, o sobre el resultado de una posible conversión de dicho bien en dinero, es una cuestión que tiene que decidirse con base en la observación de datos económicos. Se trata de una cuestión que concierne primeramente los economistas, que es para el jurista una cuestión de hecho, un problema que debe ser resuelto por los expertos, y cuya decisión no corresponde directamente al jurista, sino que le corresponde únicamente apreciarla y aplicarla”;

918 **TURRI**, *Necessità di un rinvio alla tecnica circa il contenuto del bilancio*, Riv. Dot. Com., Ano XXVI (1975), pp. 272 *et seq.*

919 **ZIZZO**, *op. cit.*, p. 167-168: “La normativa civil – a pesar de haber adquirido un elevado grado de detalle, tanto en la definición de la estructura de los documentos que forman el balance como en lo que concierne a la indicación de criterios para la valoración de los elementos patrimoniales – está limitada en estas hipótesis a indicar el objeto sobre el cual debe incidir el enjuiciamiento (como por ejemplo la utilidad residual de los activos como criterio para la amortización, el valor de realización estimado a partir de la evolución del mercado para las existencias), y reconoce a los redactores del balance el poder de individualizar, con base en los conocimientos técnicos que debe tener un “bue-

El ejemplo enseña que, sea en la aplicación de una norma contable legal expresa, sea en la determinación de una norma aplicable al caso concreto cuando las disposiciones legales no ofrezcan una solución expresa, el destinatario de la norma contable puede y muchas veces tiene que acudir a los conocimientos de otras áreas científicas o técnicas. Para ello, las normas “meramente técnicas”, emitidas por los organismos que en cada país poseen la autoridad para fijar lo que se aprecia correcto desde el punto de vista técnico o científico, tienen una natural primacía sobre otras fuentes de conocimiento hacendístico⁹²⁰. Sin embargo, esta constatación no conduce a la conclusión de que el juez está vinculado por las normas “meramente técnicas”. Reconocer la trascendencia de la ciencia económica para la interpretación, la aplicación y la integración de las lagunas de la legislación contable no implica ninguna solución para el problema metodológico relativo al valor de las normas “meramente técnicas”, es decir emitidas sin la forma de normas jurídicas, dictadas por la ciencia financiera⁹²¹.

Más concretamente, el problema que hay que solucionar es si el juez, delante de una norma contable “meramente técnica”, aunque emitida por un organismo investido de autoridad, tiene la libertad para apreciar la conformidad de dicha norma con los principios fundamentales ya sea del Derecho tributario, si se trata de un supuesto tributario, ya sea del Derecho mercantil, cuando se trate de una situación de Derecho mercantil. Supóngase el siguiente ejemplo. Admitamos que existe en el Derecho mercantil un principio de prohibición de distribución de dividendos ficticios. Si en el balance mercantil se aplicó a un activo un criterio de valoración basado en el “justo valor”, originando la inscripción de un valor, en el lado activo del balance, con un elevado grado de incertidumbre, permitiendo que se distribuyan dividendos sobre beneficios que pueden revelarse ficticios, ¿podría el juez apreciar la invalidez de dicha valoración, basado en el principio de prohibición de distribución de dividendos ficticios?

Cuando la respuesta sea positiva, ello equivale a afirmar la primacía del derecho sobre las normas contables “meramente técnicas”. Por el análisis comparativo realizado en la primera parte de este estudio, se constató que en varios sistemas jurídicos rigió efectiva-

no administrador”, cuales son los valores que mejor permiten proporcionar a través del balance una imagen verdadera y correcta de la situación patrimonial y del resultado, económico de la gestión”.

920 LANG, *op. cit.*, p. 239.

921 MATHIAK, W. *op. cit.*, p. 36.

mente un principio tradicional de primacía del derecho sobre las normas contables “meramente técnicas”. Pero este principio de primacía del derecho ha empezado a erosionarse precisamente cuando los organismos encargados de la regulación técnica empezaron a emitir normas escritas y de una forma sistemática⁹²². En el momento actual, en la mayor parte de los sistemas jurídicos, la doctrina financiera declarada por los organismos reguladores o profesionales parece haber adquirido una autoridad propia, a tal punto que pueden haberse suprimido incluso, *de facto*, los principios fundamentales del Derecho contable mercantil, como la prohibición de distribución de dividendos ficticios. Pero si la contabilidad es regulada directamente por unas normas “meramente técnicas”, si estas normas vinculan al juez, y si no están supeditadas a ningunos principios jurídicos, entonces la materia de la contabilidad sale totalmente del campo del derecho.

La cuestión planteada – si el juez está vinculado por las normas contables meramente técnicas y si la aplicabilidad de estas normas debe estar supeditada a unos principios jurídicos – sólo tiene un sentido práctico si se entiende un punto fundamental. Y es que, en la preparación de las cuentas empresariales, con independencia de cuales sean las normas contables que se apliquen, hay un margen irreducible de discrecionalidad o de subjetividad que hace posible medir el beneficio de una empresa de distintas maneras y con resultados muy distintos⁹²³. No existe un beneficio único correcto, sino varios valores posibles para el beneficio de una empresa en un determinado ejercicio. Además, una parte significativa de las valoraciones contables que se realizan en un balance son basadas en estimativas, de tal forma que una gran parte del beneficio calculado es meramente “hipotético”⁹²⁴, lo que significa que puede, en el futuro, realizarse o no realizarse. Hay, por consiguiente, un margen de error relevante en la medición del beneficio. El balance aprobado, por su vez, con todo su margen de error y de subjetividad, sirve de base a la constitución de derechos y de obligaciones, tributarios y de Derecho privado, implicando riesgos para los intereses legítimos de los sujetos involucrados⁹²⁵.

922 Sobre el problema en Reino Unido, dónde, a partir de los años noventa del siglo pasado, se observó una total adhesión de los tribunales a los standards contables emitidos por el Financial Reporting Council, **MACDONALD**, *The taxation...*, *cit.*, p. 37.

923 **ONIDA**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 15: “La noción de renta es múltiple, incluso cuando partimos de un único concepto de renta”.

924 **ONIDA**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 35.

925 **SIMONETTO**, *op. cit.*, pp. 51 *et seq.*; **GREGORIO**, *op. cit.*, pp. 51 *et seq.*; **JAEGGER/DE-**

Estos intereses legítimos, valores sociales que sólo el orden jurídico puede proteger, son los que justifican la necesidad de una regulación jurídica de la contabilidad empresarial. Por consiguiente, las normas jurídicas relativas a la contabilidad empresarial deben plasmar aquellos intereses sociales y deben ser eficaces para su realización. Al regular la contabilidad, el derecho establece límites legales a las señaladas discrecionalidad y subjetividad inherentes a la valoración financiera⁹²⁶, eligiendo un concepto de renta adecuado a los fines que pretende realizar.

Sin embargo, una regulación jurídica de la contabilidad empresarial puede tener una densidad muy variable. Puede limitarse a unos principios jurídicos fundamentales, o puede incluir normas detalladas sobre aspectos muy concretos de la contabilidad financiera. En cualquier de los casos, una vez fijados unos principios jurídicos fundamentales, las normas emanadas de la doctrina científica hacendística, para que puedan tener relevancia jurídica, quedarán sujetas a un examen sobre su conformidad con los fines jurídicos que en el caso se apliquen⁹²⁷. Así, concluimos, los principios o normas contables emanados de la técnica y de la ciencia, mientras no sean objeto de una juridificación, juegan un papel importante en la interpretación y en la integración de las normas legales sobre el balance⁹²⁸, pero esta función integradora está subordinada a las normas legales, comprendidos en éstas los principios jurídicos⁹²⁹. Cabe subrayar que esta conclusión no supone ninguna desvaloración de las reglas de contabilidad elaboradas por la economía financiera frente a los principios o normas

NOZZA, *op. cit.*, pp. 205 *et seq.*; **BORIA**, *op. cit.*, p. 309 *et seq.*

926 **BORIA**, *op. cit.*, p. 311.

927 En este sentido, **CERDÁ APARICIO**, *Contabilidad financiera y fiscal: posibilidad de aproximación*, RDFHP, núm. 224, 1993, p. 437; en Portugal, **FERNANDES FERREIRA**, *Gestão, contabilidade e fiscalidade*, Vol. II, Editorial Notícias, Lisboa, 1999, p. 104.

928 Es esta la tesis defendida por **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, *cit.*, 1994, p. 210; en el mismo sentido manifiestan **FALCÓN y TELLA**, *El valor...*, *cit.*, p. 7; **CASÓ**, *op. cit.*, p. 1038; y **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 121.

929 Son pues, normas que pertenecen a la categoría de normas interpretativas. En este sentido parece manifestar **VIANDIER**, *op. cit.*, p. 28: «Como una división del Derecho mercantil, el Derecho contable comparte naturalmente la fuerza que los usos profesionales tienen en esta disciplina. Estos usos, es decir los hábitos de los prácticos, colmatan las lagunas del derecho escrito. Son muchas veces compilados en la forma de recomendaciones de valor dispositivo».

jurídicas, sino simplemente una separación de los campos de las dos disciplinas, que resulta inevitablemente de los diferentes métodos de las mismas disciplinas.

4. LA RELACIÓN ENTRE LA DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO IMPONIBLE Y EL BALANCE MERCANTIL CONCRETO.

4.1. Planteamiento.

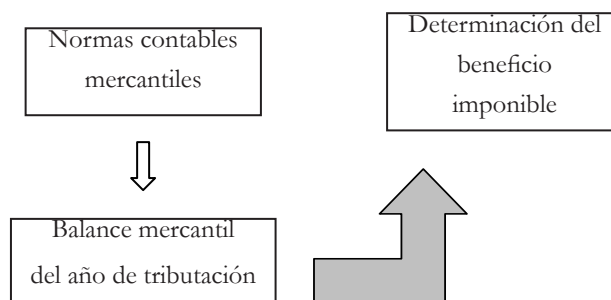
Trataremos en seguida el segundo aspecto estructural en la relación entre la fiscalidad y la contabilidad mercantil: la vinculación del contribuyente a las valoraciones y calificaciones que el contribuyente haya realizado en el balance mercantil⁹³⁰, a la hora de calcular la renta imponible. Conectada con esta cuestión, como también ya fue anteriormente señalado, está la de saber si la Administración está o no vinculada a las valoraciones que el contribuyente haya realizado correctamente en su balance mercantil⁹³¹.

Ya no estamos, pues, tratando de la relación del procedimiento de cuantificación de la base imponible con las normas que rigen la contabilidad mercantil sino de la relación de este procedimiento con el balance mercantil concreto, es decir, el balance aprobado y depositado en los términos de la legislación mercantil, en el mismo año de la tributación.

930 Utilizamos de ahora en adelante el término “balance” con el sentido que el término tiene en el derecho italiano y alemán, del conjunto de las cuentas de cierre del ejercicio. El término se emplea con el mismo sentido por alguna doctrina española. V.g. **GARRIGUES**, *Tratado...*, cit., p. 300.

931 En los debates más recientes, la cuestión ha sido analizada sobre todo bajo la perspectiva de la libertad del contribuyente para abandonar o modificar las opciones de valoración que realizó en sus cuentas anuales mercantiles, a la hora de calcular la renta imponible. Pero la cuestión de saber si y en qué medida la Administración tributaria está vinculada ella misma por las opciones de valoración correctamente realizadas por el contribuyente fue bastante importante en un pasado reciente en numerosas jurisdicciones e incluso en el momento actual el problema conserva buena parte de su trascendencia. La cuestión concierne las condiciones en las la Administración tributaria puede imponer modificaciones sobre las valoraciones realizadas por el contribuyente en sus cuentas anuales, con base en una incorrección de dichas valoraciones. Sobre este problema en el derecho italiano del 1956, se puede ver con mucha relevancia **BERLIRI**, *Il testo unico delle imposte dirette (esposizione istituzionale dei primi otto titoli)*, Giuffrè, Milán, 1960, pp. 69 et seq.

Relación entre la base imponible y el balance mercantil concreto



Esta relación, que cabe exclusivamente al Derecho tributario definir⁹³², podría ser, teóricamente⁹³³, de independencia. En este caso, el contribuyente, sobre los datos de la contabilidad de base, los cuales son hechos (deudas, créditos, contratos, inmovilizaciones, etc.) sobre los que todavía no se han realizado valoraciones subjetivas, aplicaría directamente las normas de contabilidad mercantil para determinar el beneficio imponible. Siempre y cuándo existiera una divergencia entre la norma mercantil aplicable y una norma tributaria especial, se aplicaría esta última según el principio *lex specialis derogat legi generali*. Ello conllevaría la realización de una especie de balance fiscal autónomo, en el que las valoraciones subjetivas, las estimativas, las opciones sobre el método contable, etc. podrían ser distintas a las realizadas dentro del balance mercantil. Esta diferente aplicación de las normas contables, saldándose en la realización de dos balances distintos e independientes, se explicaría con base en las distintas finalidades de las cuentas mercantiles y de la tributación⁹³⁴.

932 **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht...*, cit., p. 33.

933 En la práctica, no se conocen ejemplos de independencia entre la determinación del beneficio imponible y el balance mercantil o las cuentas mercantiles del año correspondiente (**SCHÖN**, *Internacional...*, cit., p. 431; **FREEDMAN**, *Financial and tax accounting: Transparency and truth*, en **SCHÖN** (ED.), *Tax and corporate governance*, Springer, Heidelberg, 2008, p. 73).

934 En el contexto de la armonización del derecho europeo esta solución está en el orden del día, siendo defendida abiertamente por **GAMMIE et al**, *Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU*, CEPS, Bruselas, 2005, p. 53; **SLOT/GERRITS**, *Can IFRS also become the standard for Netherlands tax purposes?*, ET, núm. 8, 2009, p. 409; **BIELEN**, *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards and corporate tax base design*, en **LANG**, M., *Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community*, Wolters Kluwer, 2008, p. 479.

Sin embargo, no se constata la supra mentada relación de independencia en el derecho positivo. En todos los ordenamientos sobre los que se dispone de datos legislativos o jurisprudenciales concretos, constatamos que, una vez realizadas determinadas valoraciones subjetivas, estimativas u opciones de método en las cuentas mercantiles, el cálculo del beneficio mercantil tiene necesariamente que incorporar las mismas valoraciones subjetivas, estimativas u opciones de método⁹³⁵, excepto en los supuestos en los que exista una norma fiscal especial que permita o imponga una solución distinta.

Una primera cuestión que puede plantearse es la que se refiere a la validez o posibilidad incluso de dos balances distintos, elaborados con base en las mismas normas contables. Este problema, sin embargo, es meramente aparente e ya quedó parcialmente solucionado en el capítulo anterior, cuando, refiriéndonos a las características de las normas contables, hemos dejado demostrado que las normas contables de Derecho mercantil tienen una estructura característica que deja un amplio margen de apreciación subjetiva a la hora de valorar los hechos económicos⁹³⁶.

Pero no se trata únicamente de un problema de la estructura de las normas contables mercantiles. La cuestión está directamente relacionada con la variabilidad del concepto de renta, a la que hemos aludido con anterioridad⁹³⁷. Sin perjuicio de que se vuelva sobre esta cuestión más tendidamente en un punto ulterior, se dejan desde ya sentadas algunas líneas fundamentales. Si se considera que sólo existe un concepto de renta único y absoluto, entonces, para una determinada entidad empresarial, sólo podría haber un valor verdadero para expresar el beneficio de un determinado año. Todos los otros que pudieran hallarse, a partir de los mismos datos de base (facturación, contratos firmados, deudas, etc.) serían incorrectos y resultarían de una manipulación de los datos reales. Si así fuera, no tendría sentido discutir, *de jure constituendo*, la posibilidad de que el contribuyente, al calcular el beneficio

935 En este sentido, **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 42, por ejemplo, explica que existe un segundo modo de relación entre Balance Mercantil y Balance Fiscal (...) que consiste, en esencia, en que los derechos de opción reconocidos por las normas contables y fiscales deben ejercitarse de modo concurrente”.

936 **GAMMIE** et al, *Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU*, CEPS, Bruselas, 2005, p. 53; **PEZZER**, *op. cit.*, p. 19; **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 20; la misma postura es la seguida por otros autores, como **PICCINELLI**, *op. cit.*, p. 97.

937 Infra, Capítulo III, punto 5.2.2.

imponible, aplicara otros juicios distintos de los realizados e incorporados en los estados financieros mercantiles. Porque, desde luego, o el resultado mercantil sería falso y el fiscal sería el correcto, o el contrario, y ni la normativa fiscal ni la comercial podrían admitir que, mediante la aplicación de sus disposiciones, se llegara a un beneficio falso. Se trata de una cuestión antigua y al propio tiempo actual en esta problemática⁹³⁸, y además, una cuestión sobre la que se ha escrito mucho y sobre la que existe un amplio consenso. De hecho, resulta ampliamente consensuado que no existe un concepto único de renta, sino varios conceptos, todos ellos válidos⁹³⁹. Ello no significa que se pueda elegir cualquier concepto de renta para cualquier finalidad, sino que los varios conceptos de renta son relativos a los fines para los que se utilizan y, consiguientemente, hay que adecuar el concepto de renta, en cada contexto, a los fines que se quiere realizar⁹⁴⁰. La cuestión que, eso sí, sigue irresuelta en la actualidad, y sobre la que existe una disensión, es si los fines del Derecho mercantil y del Derecho tributario, que subyacen a las respectivas obligaciones de cuantificación del beneficio de una actividad empresarial, requieren dos conceptos de renta distintos⁹⁴¹. Volveremos también sobre este punto en un momento ulterior.

938 Dentro de un enfoque fiscal, el tema de la variabilidad del concepto de renta ha sido recientemente tratado por una serie de autores cuyas contribuciones se encuentran reunidas en **ESSERS/ RIJKERS (eds.)**, *The notion of income from capital*, IBFD, Ámsterdam, 2005. Otra obra fundamental reciente sobre el tema es **HOLMES**, *op. cit.*

939 Dentro de las contribuciones realizadas por la ciencia económica, y que demostraron taxativamente la variabilidad del concepto de renta, una de las más significativas es sin duda **HICKS**, *Maintaining capital intact: a further suggestion*, *Economica* IX (1942), reimpresa en **PARKER/ HARCOURT (eds.)** *Readings in the concept and measurement of income*, Cambridge University Press, Londres, 1969, p. 133 (ver infra 1216).

940 **SALDANHA SANCHES**, *A Quantificação...*, *cit.*, p. 244; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 198; **MACDONALD**, *Matching...*, *cit.*, p. 484: "Profit measurement is a purposive activity"; **ONIDA**, *Il Bilancio...*, *cit.*, p. 205.

941 Puede considerarse Mayoritaria hoy día la tesis de que los fines de la tributación no son conciliables con los fines de la contabilidad mercantil, y que por ello se requieren conceptos de renta distintos para cada una de es finalidades (en este sentido, por ejemplo, **SLOT/GERRITS**, *Can IFRS also become the standard for Netherlands tax purposes?*, ET, núm. 8, 2009, p. 409; **BAUMGÄRTEL**, *Taxation, accounting and transparency: The interaction of taxation and financial accounting*, en **SCHÖN (ed.)**, *Tax and corporate governance*, Springer, Heidelberg, 2008, p. 95). Sin embargo, la tesis de que los fines de la contabilidad mercantil y de la tributación del beneficio no son inconciliables ha recibido un desarrollo muy consistente en épocas recientes (por ejemplo

Una vez que se acepte el planteamiento descrito, queda la pregunta “¿quién debe elegir el concepto de renta adecuado a los fines de cada situación?”. Respecto de esta cuestión se ha instalado en ocasiones un equívoco que incluso ha dificultado un avance de la problemática en el campo legislativo. Y es que, al ser el concepto de renta un concepto económico⁹⁴², no cabría al legislador efectuar opciones sobre esta materia. Sobre esto, hay que subrayar, en primer lugar, que, si la renta es un concepto originariamente económico⁹⁴³, a partir del momento en el que se incorpora en una norma jurídica, como su presupuesto de hecho, se convierte en un concepto jurídico⁹⁴⁴. Y en segundo lugar, que el concepto de renta, que tanto el Derecho tributario como el Derecho mercantil utilizan como presupuesto de hecho de sus normas jurídicas, tiene una conexión tan íntima con los intereses o valores jurídicos que estas normas pretenden salvaguardar, que dichos intereses o valores jurídicos se convierten en la propia esencia del concepto de renta. Por consiguiente, el legislador tiene que enfrentarse el problema del concepto de renta, si quiere realizar – y es que está obligado a ello por imperativo constitucional – una protección efectiva de los mencionados valores jurídicos.

4.2. *La conexión formal - Concepto preliminar.*

Hemos podido constatar en el segundo capítulo que, históricamente, la conexión formal nació en simultáneo con la creación de los impuestos sobre las rentas empresariales. En todos los sistemas analizados, desde la introducción de estos impuestos, se hizo descansar la determinación del beneficio imponible sobre los estados financieros mercantiles.

Empezando por el ejemplo español, en la vigencia de la “Contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria” aprobada en 1900, el contribuyente estaba obligado a presentar, junto a la “declaración jurada de utilidades, el Balance y Memoria anuales y una certificación que exprese las cifras de todos los saldos deudores y acreedores de las diversas cuentas que

SCHÖN, *Internacional...*, cit., p. 436; REUTER, *op. cit.*, p. 28).

942 Las tesis que defienden que no cabe al derecho definir reglas materiales para la evaluación financiera conduce a la mencionada conclusión. Para una crítica de las mentadas tesis puede verse CHIARAVIGLIO, *op. cit.*, pp. 256-271.

943 TIPKE/LANG, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., cit., p. 226.

944 GIANNINI, *op. cit.*, p. 142.

liquidan en la de ‘Pérdidas y ganancias’ ”⁹⁴⁵. Hay que decir que sólo las entidades empresariales de mayor dimensión, en particular las “compañías anónimas” estaban sometidas a este impuesto, siendo precisamente las que estaban obligadas a llevar una contabilidad formal y a rendir cuentas anuales, lo que resulta indicativo de que la obligación contable mercantil era una condición para poder aplicar un impuesto sobre el beneficio real⁹⁴⁶.

Ya en Italia, en la vigencia del primer impuesto sobre los beneficios empresariales⁹⁴⁷, no existía todavía una obligación expresa para los comerciantes de presentar sus cuentas mercantiles al fisco⁹⁴⁸. En vez de una mención expresa al balance del ejercicio, la normativa tributaria determinaba únicamente que *las rentas mercantiles se incluyeran en el impreso para la declaración (fiscal) de las rentas*. Pero ya vigente la legislación siguiente, de 1877⁹⁴⁹, la liquidación del impuesto (sobre la renta de las sociedades obligadas a la redacción y publicación del balance) pasó a efectuarse con base en “el balance y en la cuenta de resultados del año natural precedente”⁹⁵⁰ – lo que la doctrina interpreta consensualmente como una referencia al balance mercantil y no a un balance autónomo⁹⁵¹ – al propio tiempo que se fijó la obligación de adjuntar a la declaración fiscal de renta “los balances anuales y semestrales y la cuenta de resultados del ejercicio”⁹⁵². También en este caso, igual que en España, sólo las sociedades

945 Según el reglamento “definitivo” a la Ley del Impuesto aprobado en 1906 por Real Decreto núm. 128, de 17 de Septiembre.

946 En la legislación anterior, la imposición de los beneficios empresariales era una imposición indirecta u objetiva, basada en el valor de los alquileres de la casa de morada del empresario así como de “los almacenes, fábricas, tiendas y demás locales destinados al ejercicio de su comercio o industria” (Ley del Presupuesto General del año de 1845).

947 *Legge* núm. 1884, de 14 de Julio de 1864.

948 **MAZZA**, *L'autonomia...*, cit., p. 218.

949 *Legge* núm. 4021, de 24 de Agosto de 1877, que establece el *testo unico di ricchezza mobile*.

950 Art. 25 del *testo unico di ricchezza mobile*. Según **MENTI**, *op. cit.*, p. 47, la mencionada ley no contenía ningún criterio sobre el contenido que deberían tener el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias para poder servir de base a la imposición.

951 Por ejemplo, **SAMPIERI-MANGANO**, *L'imposta di ricchezza mobile e le società commerciale per azioni*, Società Editrice Libreria, Milán, 1935, p. 595.

952 Art. 25 (*vid.* **MAZZA**, *L'autonomia...*, cit., p. 218). Se ha analizado también en el capítulo anterior cómo, en las sucesivas leyes y reglamentos fiscales, se fue sedimentando gradualmente el principio de separación entre los entes gravables “con base en el balance” de las restantes categorías de sujetos pasivos.

obligadas a la redacción y publicación del balance quedaban sometidas al impuesto, lo que pone igualmente de manifiesto la dependencia de un impuesto sobre el beneficio efectivo con relación a la existencia de unas cuentas mercantiles regularmente aprobadas y publicadas.

En Francia, la Ley del *Impôt sur les bénéfices industrielles et commerciaux* de 1917⁹⁵³ sometía a gravamen “las sociedades cuyos balances sean obligatoriamente comunicados a la Administración del Registro, (...), así como las personas o sociedades que hayan (...) remitido al controlador de las contribuciones directas un resumen de su cuenta de pérdidas y ganancias del año precedente, asumiendo el compromiso de proporcionar para soporte, si necesario, todas las justificaciones necesarias”. Y una vez más se constata que la existencia de balances formalmente aprobados es una condición para la aplicación del impuesto.

En el derecho alemán, la Ley del impuesto sobre la renta de Bremen de 1874⁹⁵⁴ prescribía que “cuando la empresa mercantil lleve una contabilidad conforme con las prescripciones del Código mercantil, tiene la obligación fiscal de calcular su renta líquida *con base en el balance anual presentado en conformidad con aquellas reglas*”.

En todos estos supuestos, el balance elaborado inicialmente con una función mercantil, juega un papel instrumental en el procedimiento de determinación de la base del impuesto, de tal forma que la imposición, según una determinada modalidad de las previstas en la legislación, resulta condicionada a la existencia de un balance mercantil. Así, el fisco tiene necesidad de acceder las cuentas mercantiles para lograr una cuantificación de la renta efectiva⁹⁵⁵.

En la actualidad, dentro del grupo de los ordenamientos descritos en el primer capítulo, el sistema de conexión formal es el que existe en Alemania⁹⁵⁶, en España⁹⁵⁷, en Italia⁹⁵⁸

953 *Loi de 31 Julio 1917*.

954 § 5 *Einkommensteuergesetz*, de 17. 12. 1874.

955 GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 595.

956 Por todos, SCHEFFLER, *Besteuerung ...*, *cit.*, pp. 20-21.

957 Por ejemplo, ZIZZO, *op. cit.*, p. 165; ALLEGRINI, *op. cit.*, p. 73;

958 Por ejemplo, GEST/TIXIER, *op. cit.*, p. 442; DAVID, *The relationship between fiscal and commercial accounts in France*, en BONT/ESSERS/KEMMEREN, *Fiscal versus Commercial Profit Accounting in the Netherlands, France and Germany*, IBFD, Ámsterdam, 1996, p. 26.

y en Francia⁹⁵⁹. Existen, no obstante, bastantes evidencias de que el sistema rige igualmente en los ordenamientos anglosajones⁹⁶⁰, como el estadounidense y el británico, lo que sugiere que la conexión entre la determinación de la renta imponible de las empresas y sus cuentas mercantiles tiene razones estructurales. Fuera del grupo de los países analizados, no cabe duda de que el sistema de conexión formal rige igualmente en Portugal⁹⁶¹, en Bélgica⁹⁶², en Austria⁹⁶³ y en Suiza⁹⁶⁴.

Este nexo de dependencia ha recibido variadas denominaciones en la doctrina de los distintos países. La doctrina alemana⁹⁶⁵ consagró la expresión “*relevancia prejudicial formal*” (*Formelle Massgeblichkeit*) del balance mercantil para la determinación del beneficio imponible. En Italia, a finales de los años 70 del siglo pasado, cuando la cuestión de la relación entre la renta fiscal y la renta civil ocupó un lugar destacado en el debate doctrinal y jurisprudencial en el seno de las disciplinas tributaria y hacendística, Falsittà⁹⁶⁶ introdujo los términos “prejudicialidad” y “dependencia”, para referirse al mismo concepto. La doctrina italiana⁹⁶⁷ también ha denominado este tipo de relación como sistema de “balance único”. Por su banda, la doctrina angloamericana desarrolló desde hace algún tiempo el concepto de “conformidad financiera” (*financial conformity*), en oposición a la noción de “conformidad fiscal”

959 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 45.

960 **FREEDMAN**, *Financial and tax...*, *cit.*, p. 73.

961 Ver infra, punto 4.3.2.1.

962 **DASSESE/MINNE**, *op. cit.*, p. 643.

963 **BERTL/EBERHARTINGER/HIRSCHLER**, *Massgeblichkeit in Deutschland und Österreich*, en BRÄHLER, G./LÖSEL, C. (eds.), *Deutsches und internationales Steuerrecht: Gegenwart und Zukunft*, Gabler, Wiesbaden, 2008, p. 764.

964 **GIGER**, *Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen*, *Der Schweizer Treuhänder*, núm. 5, 2009, pp. 324-328.

965 Por todos, **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 2.

966 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 5.

967 Por ejemplo, **MAZZA**, *Interrelazioni...*, *cit.*, p. 1000.

(*tax conformity*)⁹⁶⁸. Y finalmente, la doctrina española recientemente comenzó a hablar de “determinación formal”⁹⁶⁹ y de “conexión formal”⁹⁷⁰.

Todos estos conceptos se refieren a un vínculo que se establece entre la determinación de la renta imponible y el balance mercantil concreto⁹⁷¹, es decir, el balance aprobado para fines mercantiles que, no obstante, no se encuentra claramente definido en ninguna de las normas legales citadas. Este nexo consistiría⁹⁷² en que las decisiones contables, es decir las decisiones relativas a la valoración, calificación e imputación temporal de los hechos económicos empresariales realizadas por el sujeto pasivo en sus cuentas mercantiles, tienen,

968 **HERRERA MOLINA**, *op. cit.*, p. 409; y **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 45.

969 **McCOURT/RADCLIFFE**, *op. cit.*, pp. 461-483.

970 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, pp. 34 *et seq.*

971 No suscita ninguna duda entre los juristas que la relación entre la determinación del beneficio imponible y la contabilidad mercantil o el resultado económico calculado según los trámites de la legislación civil es una cuestión que cabe en exclusiva al Derecho tributario decidir y regular. Por ejemplo, **WEBER-GRELLET**, *Bilanz...*, *cit.*, p. 33.

972 Para una revisión de la literatura sobre el concepto de conexión formal: en la doctrina alemana, **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 30; **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 668; **THIEL**, *Zur formellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz – Ein Vorschlag de lege ferende*, DB, Vol. 42, Núm. 11 (1989), p. 539; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 118; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 21; **SCHREIBER**, § 5..., *cit.*, p. 38; en España, muy cercano a la doctrina alemana, **HERRERA MOLINA**, *op. cit.*, pp. 408-409, para quien, “determinación formal” implica que “el planteamiento concreto por que (el contribuyente” haya optado en el balance mercantil de entre las diversas posibilidades legítimas, obliga también en el ámbito fiscal”; en un sentido distinto, **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 35, para quien la “conexión formal” consiste en “una conexión o puesta en contacto puramente formal o documental, que se produce entre la declaración del impuesto y la cuenta de resultados del ejercicio, esto es, entre la determinación de la renta o el régimen de estimación directa y el resultado que figura en los estados contables, calculado por el sujeto pasivo” y en consecuencia del cual “el resultado que se toma en cuenta para la determinación de la renta del sujeto para someterlo a gravamen en el IS, no sería cualquier resultado que pudiera derivarse de la aplicación de la normativa mercantil, sino aquel resultado al que concretamente ha llegado el sujeto pasivo en la confección de sus estados financieros; En Italia, **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 7, quien define la relación de “prejudicialidad-dependencia” como “la relación en la que, la omisión o la vulneración del deber contable (obligación, facultad, prohibición, etc.) previsto en una norma de Derecho civil se asume automáticamente como elemento que incide sobre la existencia del presupuesto de hecho y del parámetro de los impuestos sobre la renta (...)”.

en principio, que ser mantenidas en la declaración fiscal, es decir, en la determinación del beneficio imponible, cesando esta vinculación únicamente cuando la norma tributaria lo prevea expresamente⁹⁷³. Este vínculo no significa, no obstante, una coincidencia absoluta, sino que admite ciertas divergencias⁹⁷⁴ y el nudo gordiano del concepto de conexión fiscal reside precisamente en estas divergencias que se prenden con la existencia, dentro del Derecho tributario, en todos los ordenamientos jurídicos, de un número variable pero casi siempre muy extenso de normas valorativas que se encuentran en una situación de antinomia⁹⁷⁵ con las normas contables mercantiles. De este problema nos ocupamos en el epígrafe siguiente.

973 Para la Mayoría de los autores la conexión formal requiere, para aplicarse, que se hayan aplicado las normas contables correctamente en las cuentas mercantiles. Esta idea puede encontrarse sea en la doctrina alemana (V.g. **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 22; **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 668; **SCHEFFLER**, *Abweichungen...*, *cit.*, p. 3; **SCHREIBER**, § 5..., *cit.*, p. 38), sea en la doctrina francesa (**DAVID**, *The relationship...*, *cit.*, p. 29: “Las cuentas mercantiles sólo son perjudiciales si se cumplen dos requisitos: que sean *formalmente correctas* y que sean verdaderas” (traducción e subrayado de la autora). No obstante, hay casos, como el español, en que el legislador extiende la conexión formal a las cuentas mercantiles incorrectamente elaboradas, (ver *supra*, Cap. II, 7.2.7).

974 **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 651.

975 Consideramos que el concepto genérico de antinomia es el más idóneo para el planteamiento de la cuestión, pues, una vez que todavía no hemos definido el modo en que las normas fiscales se relacionan con las normas de Derecho mercantil, necesitamos un concepto que cubra todas las posibilidades. Para ello nos apoyamos en **GAVAZZI**, *Delle antinomie*, G. Giappichelli, Turín, 1959 (imp.), p. 7, para quién se dicen antinómicas dos normas que regulan el mismo comportamiento cuando uno prohíbe lo que la otra permite, o una prohíbe lo que la otra ordena, o una permite lo que la otra ordena. El concepto de antinomia es también el término propuesto por **SAVIGNY**, *Sistema del Derecho romano actual*, Traducción al castellano de **GENOUX/MESÍA/POLEY**, Madrid, 1878, p. 183. El concepto de antinomia entre normas, bajo distintas designaciones, ha merecido la atención de algunos estudiosos de la filosofía del derecho, en que destacan **KELSEN**, *Allgemeine Theorie der Normen*, edición revisada por **RINGHOFER/WALTER**, Mann, Viena, 1979, pp. 99 *et seq.*, quien plantea el problema bajo el concepto de “conflicto entre normas”. Sin embargo, veremos que algunas veces la antinomia podrá resolverse en un verdadero conflicto de normas (**FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, p. 148), y en este caso las normas fiscales no pueden tener la consideración de verdaderas normas especiales, mientras otras veces la antinomia resulta meramente aparente, pues tienen ámbitos de aplicación distintos. Concretamente, la antinomia es aparente siempre que se pueda solucionar mediante el mecanismo de la corrección extracontable.

4.3. La articulación del principio de conexión formal con las normas valorativas especiales del Derecho tributario.

4.3.1. La indefinición histórica concerniente la articulación del principio de conexión formal con las normas valorativas especiales del Derecho tributario.

El problema de cómo articular las normas valorativas especiales tributarias con la conexión formal se planteó desde el comienzo de la tributación de los beneficios, pues ya en ese entonces las normativas tributarias establecían un conjunto de criterios contables propios (criterios contables fiscales), en antinomia con la disciplina contable mercantil⁹⁷⁶. No obstante, no se establecían reglas expresas sobre el modo en que se debía articular una conexión formal, es decir un vínculo entre la declaración de renta y el balance mercantil, con la existencia de un bloque de normas contables propias del derecho tributario.

Por ejemplo, la normativa italiana de 1877⁹⁷⁷, ya citada, que estipulaba que el gravamen sobre ciertas clases de sujetos se determinaba “con base en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias”, daba al propio tiempo algunas reglas bastante precisas sobre los gastos deducibles⁹⁷⁸. La doctrina italiana señala, sin embargo⁹⁷⁹, que la norma no aclaraba si el impuesto debía ser liquidado directamente sobre los “resultados” del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, o si los “resultados expuestos en el balance” representaban únicamente unos datos de referencia para la cuantificación de la base imponible. Y la cuestión era importante precisamente porque, toda vez que la normativa tributaria dictaba normas obligatorias para la cuantificación de la base imponible, si al mismo tiempo se entendía que el impuesto debía ser liquidado directamente sobre los “resultados” del balance, entonces esos resultados tenían que calcularse en conformidad con los criterios contenidos en las normas tributarias⁹⁸⁰.

976 Concretamente, en los comienzos de la tributación de los beneficios empresariales las normativas tributarias privilegiaron un concepto de renta-fuente, cuando el Derecho mercantil ya se hacía eco de las teorías de la renta-incremento patrimonial. Sobre esta cuestión y su evolución en Alemania, **MAYER**, *op. cit.*, pp. 153-154.

977 *Legge núm. 4021*, de 24-8-1877, art. 25.

978 Art. 32 del *Testo unico* de 1877. Ver *supra*, nota 461.

979 **MENTI**, *op. cit.*, p. 34.

980 En Italia, la Administración exigía al contribuyente que presentase una declaración de renta (*denunzia*) (**SAMPIERI-MANGANO**, *op. cit.*, pp., 571 *et seq.*) en la que el contribuyente debía

La situación en los distintos sistemas fiscales europeos era similar a la descrita, aunque con matices. Muy similar al sistema italiano era, ya en ese entonces, el sistema español, en que la normativa del impuesto sobre la renta de 1896 establecía el balance mercantil como principal soporte de documentación de los componentes de la renta, al tiempo que ya fijaba criterios propios sobre la medición de la renta imponible⁹⁸¹. El principio de inscripción contable, pieza central del sistema, se sedimentó en los decenios siguientes, solidificando la regla de conexión formal. Y cuando se llega a mediados del siglo XX, con la Ley del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 1957, la situación es de fuerte injerencia de la normativa tributaria sobre la contabilidad mercantil⁹⁸², no porque se encuentre expresamente establecida su aplicabilidad al ámbito mercantil, sino a causa de una falta de definición del ámbito de aplicación de la conexión formal. Este es un ejemplo histórico, concreto y conocido, que ilustra la importancia de una definición normativa de la articulación del principio de conexión formal con las normas valorativas especiales del Derecho tributario.

En Alemania, el sistema es un tanto distinto, ya que en el comienzo de la tributación de los beneficios no existía un precepto en la normativa que estableciese expresamente una dependencia del balance mercantil⁹⁸³ y lo que sí se estipulaba era una conformidad con las normas contables mercantiles (los *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*). Pero la cuestión de la existencia o inexistencia de un sistema de conexión formal surge vinculada con la interpretación de la citada norma de remisión normativa desde el comienzo y en 1927 los tribunales ya habían fijado el principio de conexión formal⁹⁸⁴. Sin embargo, la existencia de un respaldo

aplicar las normas tributarias. Al aplicar las normas fiscales al cálculo de la renta, el resultado era un beneficio gravable discrepante del beneficio calculado a través del balance mercantil. Pero no estando formalizado el concepto de “adaptación extracontable”, una discrepancia entre el beneficio imponible y el resultado del balance mercantil podía ser vista como una vulneración de la regla de conexión formal, autorizándose a la Administración rechazar la declaración de renta por disconformidad con el balance mercantil y a aplicar un procedimiento de estimación sintética u objetiva.

981 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 69.

982 **Ver GOTA LOSADA**, *Tratado...*, cit., T. I, p. 318; **RAMÍREZ GONZÁLEZ**, op. cit., p. 79; **RAMOS DÍAZ**, op. cit., p. 61 (*Supra Cap. II, 7.2.4*).

983 **VWASSERMEYER**, op. cit., p.32; **MAYER**, op. cit., p. 156; **SCHÜTZ**, op. cit., p. 24.

984 Sentencia del Reichfinanzhof de 15.2.1927 (supra nota 304).

legislativo para el principio siguió siendo discutida hasta 1990⁹⁸⁵ y, conectada con ella, se puso siempre igualmente la cuestión de la aplicación al balance mercantil de los criterios contables establecidos en la normativa tributaria⁹⁸⁶.

Según distintos autores⁹⁸⁷, las normas del Derecho fiscal sobre valoración – en el marco de un reenvío al Derecho mercantil como el que se consagra en el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades española o en el § 5.1 de la *Einkommensteuergesetz* alemana – pueden verse como normas especiales, con relación a las normas de Derecho mercantil, que serán las normas generales. Según una definición genérica de normas especiales, las normas valorativas tributarias tendrían un ámbito de aplicación restringido al cálculo de la base imponible, con relación a las normas consideradas generales, que son las que se aplican al balance mercantil⁹⁸⁸. Así, el procedimiento a emplear en esta materia, según el principio de especialidad normativa (*lex specialis derogat legi generali*), consistiría en aplicar, en el cálculo de la base imponible, las normas mercantiles siempre que no existiesen normas especiales en contrario dentro del Derecho tributario⁹⁸⁹.

Éste sería un principio de aplicación simple, para funcionar dentro de un sistema de desconexión formal o de doble balance: en la determinación de la base imponible, se aplica-

985 **BECKER**, *op. cit.*, se planteaba la cuestión ya en 1929 afirmando en ese entonces, con relación a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925: “No es posible afirmar que la literalidad del artículo 13 soporte el entendimiento (...) de que el balance concreto deba formar la base para la determinación del beneficio imponible” (traducción de la autora). **ZITZLAFF**, *op. cit.* (1938), **PANKOW**, *op. cit.* (1967), p. 113, **DÖLLERER**, *Massgeblichkeit...*, *cit.* (1971), p. 1333 y muchos otros autores a lo largo del siglo XX han defendido la misma postura. En 1990, **WASSERMAYER**, *op. cit.*, pp. 31-32, afirmaba que la literalidad del § 5.1 (1) vigente en la época no respaldaba rigurosamente un sistema de conexión formal, pero el principio se había firmado en la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof* y, toda vez que este tribunal no podría volver atrás, el principio se había convertido en derecho positivo.

986 V.g. **BECKER**, *op. cit.*, pp. 21-24; **DÖLLERER**, *Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 1333-1335; **MEINCKE**, *op. cit.*, pp. 20-21.

987 Por ejemplo, en Alemania, **STOLLENWERK**, *op. cit.*, p. 1053; **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 650. En la doctrina italiana, manifiestan en el mismo sentido **FANTOZZI/ALDERIGHI**, *op. cit.*, p. 118.

988 **LITTMANN**, *op. cit.*, p. 239.

989 Por ejemplo, **SCHNEELOCH**, *op. cit.*, p. 51; **FANTOZZI/ALDERIGHI**, *op. cit.*, p. 118.

rían en primer lugar las normas de valoración especiales del Derecho tributario y, siempre y cuando éstas no fuesen suficientes, se aplicaría el Derecho mercantil. No obstante, dentro de un sistema de conexión formal (de “balance único”), al existir una norma que requiere una coincidencia entre la valoración mercantil y la valoración fiscal, si la norma valorativa especial no constituye al propio tiempo una excepción al principio de conexión formal, la misma tendría que aplicarse también al balance mercantil, generándose una situación de antinomia entre los dos campos de normas.

Así, puede plantearse el problema en los siguientes términos: en el marco de un sistema de conexión formal, cuando tengamos unas normas valorativas de Derecho tributario antinómicas con las normas contables mercantiles, son posibles dos hipótesis. En la primera, las normas tributarias deben entenderse como normas especiales⁹⁹⁰ y, por tanto, con un ámbito de aplicación restringido con relación a las normas contables mercantiles. En este caso, las normas que excepcionan las normas mercantiles exigen una adaptación del principio de conexión formal. En la segunda hipótesis, las normas tributarias no requieren una adaptación del principio de conexión formal y, por consiguiente, al exigirse, como condición para que se apliquen en la declaración fiscal, su aplicación también al balance mercantil, determinan la existencia de un fenómeno de dependencia inversa. En este caso estas normas tributarias no pueden considerarse verdaderamente especiales con relación al Derecho mercantil, sino que concurren con las normas del Derecho mercantil⁹⁹¹.

La resolución del problema, al menos parcialmente, puede partir de la constatación de que las normas tributarias sobre la determinación del beneficio no tienen todas ellas la misma naturaleza. Unas constituyen excepciones al principio de conexión contable, mientras otras requieren simplemente una adaptación de la conexión formal sin formar verdaderas excepciones al principio, y otras aún no admiten ni una excepción ni una adaptación del principio de conexión formal. La búsqueda de esta distinción está en la base de diversas concepciones sobre la interpretación del principio de conexión formal que describimos a continuación.

990 **CLAVIJO HERNÁNDEZ**, *op. cit.*, p. 211; **FANTOZZI/ALDERIGHI**, *Il bilancio e la normativa tributaria*, Ras. Trib., núm. 3, 1984, 118; **STOLLENWERK**, *op. cit.*, p. 1053.

991 **FALSITTÀ**, *Il Bilancio...*, *cit.*, pp. 14-148.

4.3.2. La concepción del balance mercantil como “punto de partida” para el cálculo de la base imponible.

Cuando se llega a mediados del siglo XX, persiste en todos los ordenamientos el problema de cómo conciliar una vinculación formal del procedimiento de determinación del beneficio imponible al balance mercantil con la existencia de un aparato creciente de normas materialmente contables dentro de las normativas tributarias⁹⁹². Surge entonces el concepto del beneficio imponible como un beneficio derivado, es decir que se obtiene mediante una modificación del beneficio constante del balance mercantil. Pero las dificultades no se disipan, antes se agudizan en algunos casos, por la falta de una definición clara de la extensión del campo de divergencia posible entre el beneficio emergido del balance mercantil y el beneficio imponible.

a. El fallo de las normas legales en definir el beneficio-base.

Para exponer el tema con claridad, designamos a continuación el beneficio del que se deriva el beneficio imponible como beneficio-base. El primer problema de interpretación que surge a propósito de la mencionada fórmula⁹⁹³ concierne el término mismo utilizado por el legislador para referirse al beneficio-base, es decir, al beneficio o resultado sobre el que opera el procedimiento de modificación para obtener el beneficio imponible.

992 **VISENTINI**, *op. cit.*, p. 140, advierte que en la vigencia del *testo unico* del 1958 (D.P.R. de 29.1.1958, núm. 645), en que se predicaba que la renta de los sujetos pasivos gravables con base en el balance debían determinarse “tomando como base los resultados del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias”, no precisaba las relaciones entre la disciplina civil y la disciplina fiscal sobre respecto de la cuantificación del resultado y por ello, en la práctica, prevalecía la orientación de adaptar el balance mercantil a la normativa fiscal.

993 En varios ordenamientos europeos pasa a utilizarse una fórmula legislativa, según la que el beneficio imponible se obtiene mediante una modificación o adaptación del *resultado líquido o del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias*. Se puede encontrar esta fórmula consagrada de forma expresa hoy en día en el ordenamiento español (Art. 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo), portugués (Art. 17.1 del *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*), italiano (Art. 83 del actual *testo unico delle imposte sul reddito* de 1986) y belga (cfr. **DASSESE/MINNE**, *op. cit.*, p. 643).

Acerca del derecho francés, hemos mencionado que la Ley del impuesto sobre la renta aprobada en 1941⁹⁹⁴ estipulaba que “*el beneficio imponible se obtendrá mediante la deducción al beneficio líquido*”⁹⁹⁵ de ciertos tipos de ingresos”. En la normativa francesa, pues, lo que hemos designado como “beneficio-base” tenía la denominación de beneficio *líquido*. En la acepción de la normativa francesa, beneficio *líquido* significaba el total de los ingresos, después de deducida la totalidad de los costes. Por su banda, las modificaciones que la normativa determinaba que debían efectuarse sobre el beneficio *líquido*, tenían que ver exclusivamente con aspectos técnicos del funcionamiento del impuesto, y no con una divergencia en los criterios de valoración de los hechos patrimoniales relevantes para el cálculo del beneficio. Así, por ejemplo, del beneficio *líquido* había que restar las cantidades que ya hubiesen sido gravadas en concepto de otros impuestos, aunque, por este motivo, no dejaran de formar parte del beneficio *real*. De esta manera, el *beneficio líquido* (beneficio-base) podía realmente identificarse con el beneficio *efectivo* o *real*, mientras el beneficio *imponible* era el mismo beneficio efectivo, corregido por razones de técnica fiscal. Surgía, por ello, la duda de saber si el beneficio *líquido* (beneficio-base) al que se refería la normativa era el beneficio que se extraía de las cuentas mercantiles o un beneficio real calculado específicamente a efectos de la tributación.

El legislador francés no se preocupó, en estas fechas, por definir ninguna relación entre el cálculo del beneficio *líquido* y la contabilidad mercantil. No estableció, desde luego, ninguna remisión normativa al Derecho contable mercantil. En el contexto normativo de aquellas fechas, esa remisión estaría totalmente fuera de lugar, ya que no existía, en realidad, un aparato normativo que pudiese designarse como Derecho contable mercantil. La disciplina jurídica contable se había desarrollado, desde los comienzos del siglo XIX por los tribunales, tanto tributarios como mercantiles, en un estrecho enlace, sin que pudiesen separarse las dos áreas. Hay que subrayar que ya existían en ese entonces casos de discordancia sustantiva entre los criterios contables emitidos por los tribunales tributarios y los definidos por los tribunales mercantiles⁹⁹⁶. Pero estas discrepancias aparecían más como dos líneas

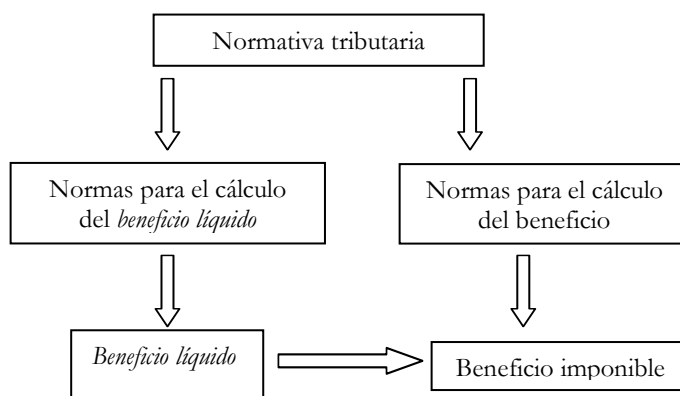
994 *Loi* de 13 Enero de 1941.

995 “*Bénéfice net*”.

996 Por ejemplo, **DELAVELLE**, *op. cit.*, p. 55, señala la existencia de dos corrientes jurisprudenciales, ya a finales del siglo XIX, respecto a la concreción del principio de realización. Según una de las mencionadas líneas (Paris, 22 Abril 1870, S. 71, 2, 169) un ingreso, aunque no realizado, debía ser reconocido, e incluso incluido en los beneficios distribuibles, siempre que su realización dependa de una operación concreteable fácilmente a corto plazo; para una segunda

jurisprudenciales divergentes que como criterios materialmente pertenecientes a dos sectores distintos del ordenamiento jurídico. Podemos así advertir que empezaban a abrirse dos caminos distintos dentro del concepto de renta, pero no existía una distinción formal entre las dos disciplinas contables y, consiguientemente, tampoco podía esperarse que el legislador tuviese presente una distinción entre una disciplina contable mercantil y una disciplina contable tributaria. Todo ello explica naturalmente que no existiese en la normativa impositiva de 1941 un reenvío normativo al Derecho mercantil. La regulación contable material, casi exclusivamente de fuente jurisprudencial, para el legislador fiscal de entonces, era única, suponiendo a un concepto único de renta, y no tenía una inserción sistemática específica.

Sin embargo, el legislador no desconocía que la regulación contable incluía criterios optativos, al lado de numerosos conceptos abiertos que dejaban al redactor del balance un amplio margen de enjuiciamiento subjetivo, y por eso no podía dejar de regular los aspectos materiales del cálculo del beneficio, limitando la discrecionalidad del contribuyente para determinar su propia renta imponible. Por este motivo, el legislador francés de 1941 introdujo en la normativa tributaria una extensa serie de disposiciones que contenían unos criterios precisos para la cuantificación de los hechos patrimoniales que formaban el beneficio *líquido*. Es decir, los criterios establecidos en la normativa tributaria no actuaban como un *posterius* con relación al beneficio *líquido* sino que eran los que determinaban el mismo beneficio *líquido* (beneficio-base), sobre el que luego se aplicaban las necesarias modificaciones – de técnica tributaria – para llegar al *beneficio imponible*.



concepción (Lyon, 16 Marzo 1899, Dalloz 1900, 2, 137), un beneficio que no resulte realizado mediante una transacción no podría figurar en el balance.

Ya decimos que el legislador francés no cuidó, en estas fechas, de precisar si este beneficio *líquido* era o no forzosamente coincidente con el resultado mostrado en el balance mercantil, sino que la jurisprudencia fue la que, en los años siguientes, a partir de la “teoría de los errores contables y de las decisiones de gestión” estableció que el beneficio *líquido* fiscal y el mercantil debían coincidir obligatoriamente, provocando un fenómeno de dependencia inversa que ha marcado el sistema fiscal francés hasta fechas recientes.

El problema que vemos aquí descrito se repitió con variados matices con las legislaciones de otros Estados que adoptaron el concepto del beneficio *modificado*, siempre en consecuencia de no definirse exactamente qué debe tomarse como el beneficio-base⁹⁹⁷. Visto el problema a la luz de las concepciones hodiernas, parece demasiado lógico que este beneficio-base tiene que ser el beneficio emergente de la cuenta de pérdidas y ganancias aprobada según los tramites del Derecho mercantil. Y efectivamente el problema no llegaría a plantearse si, al desarrollar la regulación del cálculo de la base imponible, si el legislador no tratase este beneficio-base, unas veces como un resultado obtenido antes y fuera del ámbito tributario, otras veces como un resultado obtenido bajo la influencia de la normativa tributaria.

Examinemos como ejemplo el caso portugués. La normativa tributaria actual determina que el “beneficio imponible” se calculará mediante una suma algebraica, en que el primer sumando está formado por el “resultado del ejercicio” (beneficio-base)⁹⁹⁸. Pero la norma no aclara en qué consiste el “resultado líquido del ejercicio”, y concretamente si es el resultado que se extrae de las cuentas mercantiles aprobadas y publicadas a efectos mercantiles, o si es un resultado elaborado con base en las normas de valoración especiales del Derecho tributario.

Según una opinión común, la disposición se refiere al resultado constante de los estados financieros mercantiles, estableciendo por lo tanto una conexión formal. Toda vez

997 Véase supra, la discusión alrededor de la interpretación de la normativa italiana. Como bibliografía más importante sobre el tema, **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit.; **BAFILE**, *op. cit.*; **MAZZA**, *Interrelazioni...*, cit.; **PICCINELLI**, *op. cit.*; **TOMASÍN**, *Contrasti...*, cit.; **GALEOTTI-FLO-RI**, *op. cit.*; **NANULA**, *op. cit.*

998 Art. 17.1 del *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*, aprobado por el *Decreto-lei* núm. 442-B/88, de 30.11.

que existe, en el ordenamiento portugués, una normativa contable mercantil⁹⁹⁹, que deberá aplicarse al balance elaborado para fines mercantiles, la mencionada conexión formal tendría como consecuencia lógica la aceptación por parte del Derecho tributario de un “resultado líquido del ejercicio” calculado según las normas de valoración mercantiles, siempre que no existan normas fiscales especiales.

Pero la normativa tributaria incluye, como ya mencionado, al lado de unas normas de valoración que suponen unos meros ajustes extracontables, otras que se aplican al propio resultado líquido y, consiguientemente, al primer sumando de la mencionada suma algebraica, o sea, precisamente la que debería extraerse de los estados financieros mercantiles¹⁰⁰⁰. Toda vez que el ordenamiento jurídico forma un todo y siempre que no exista a nivel constitucional ningún obstáculo – como no existe en el caso portugués¹⁰⁰¹ – a que un determinado acto legislativo aprobado con el fin de regular un impuesto, regule al propio tiempo materias mercantiles, estaríamos ante el fenómeno designado por Falsittà como de *heterointegración* del Derecho mercantil por el Derecho tributario, pasando el balance mercantil a regirse por la norma tributaria en los supuestos mencionados. Analizada desde un punto de vista puramente formal, la solución descrita sería aceptable en un plano jurídico-constitucional¹⁰⁰² y, luego, esta interpretación de la norma tributaria resultaría acertada. Pero esta interpretación colisiona con los principios materiales que rigen hoy día en el Derecho mercantil sobre el

999 En la actualidad, la regulación contable mercantil en el ordenamiento portugués se contiene en los siguientes instrumentos normativos: Decreto-Lei núm. 158/2009, de 13 de Julio; Portaria núm. 1011/2009, de 9 de Septiembre; Portaria núm. 986/2009, de 7 de Septiembre; Despacho núm. 587/2009/MEF, de 14 de Agosto de 2009 (Aviso núm. 15654/2009 de 7 de Septiembre); Despacho núm. 588/2009/MEF, de 14 de Agosto de 2009 (Aviso núm. 15655/2009 de 7 de Septiembre); Despacho núm. 589/2009/MEF, de 14 de Agosto de 2009 (Aviso núm. 15652/2009 e 7 de Septiembre).

1000 Como, por ejemplo, la norma sobre valoración de existencias, a la que se ya nos hemos mencionado (art. 25.1: “Los valores de las existencias de deben incluirse en los ingresos y costes relevantes para la determinación del *resultado del ejercicio* son los que resulten de la aplicación de los criterios que utilicen (...”).

1001 Excepto en el caso en el que la normativa tributaria sea aprobada mediante una ley de autorización legislativa, pues en este caso estará estrictamente limitada por el ámbito material establecido en dicha ley. Se plantea este problema, respecto a la legislación tributaria italiana de 1973, **TOMASÍN**, *Contrasti...*, cit., p. 61.

1002 **VIANDIER/LAUZAINGHEIN**, *op. cit.*, p. 24.

tema de la rendición de cuentas, concretamente con el principio de la “true and fair view”¹⁰⁰³ y, por ello, tiende a no ser admitida en la práctica.

Otra interpretación posible es que la expresión “resultado líquido del ejercicio”, cuando sea empleada en la norma tributaria, no signifique la cifra correspondiente al resultado que conste en el balance aprobado según los trámites del Derecho mercantil, sino el resultado líquido en el sentido de la normativa francesa de 1941, es decir un resultado líquido calculado desde su raíz de conformidad con la normativa fiscal, pero que pueda no coincidir con el beneficio imponible, porque unas razones específicas relacionadas con la tributación hacen que el legislador no quiera gravar el beneficio efectivo en su exacta expresión contable. Según esta interpretación, el legislador tributario habría ignorado el balance aprobado según los trámites del Derecho mercantil, no considerando este balance mercantil, su existencia o inexistencia, su conformidad o inconformidad con las normas legales, su corrección o incorrección, como relevantes a nivel tributario. Y es que si llevamos en cuenta otros elementos sistemáticos de la misma normativa del impuesto, aparecen ajustados a la interpretación descrita. Por ejemplo, la normativa del impuesto establece una obligación de contabilidad que, en algunos casos, sale del ámbito personal de aplicación de la obligación de rendición de cuentas mercantil¹⁰⁰⁴, lo que significa que todas las entidades que sean sujetos pasivos del impuesto tienen una obligación contable ante el fisco, con independencia de que tengan

1003 En este sentido **HENO**, *op. cit.*, p. 196.

1004 *Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*, art. 98.1: “Las sociedades mercantiles o civiles en forma mercantil, las cooperativas, las empresas públicas y demás entidades que ejerzan, a título principal, una actividad mercantil, industrial o agrícola, con sede o dirección efectiva en territorio portugués, así como las entidades que, aunque no poseyendo sede ni dirección efectiva en aquel territorio, posean establecimiento permanente, están obligadas a disponer de contabilidad organizada en los términos de la ley mercantil y fiscal que (...) permita el control del beneficio imponible” (*traducción de la autora*).

art. 2.1 del Decreto-lei núm. 410/89, de 21.11, que aprobó el *Plano Oficial de Contabilidade*: “El Plan oficial de contabilidad es de aplicación obligatoria a las siguientes entidades: a) Sociedades nacionales y extranjeras incluidas en el Código de Sociedades Mercantiles; b) Empresas individuales reguladas por el Código Comercial; c) Establecimientos individuales de responsabilidad limitada; d) Empresas públicas; e) Cooperativas; f) Agrupaciones complementarias de empresas y agrupaciones europeas de interés económico; g) Otras entidades que, por legislación específica, ya se encuentren sometidas o vengan sometidas a su adopción”.

idéntica obligación a efectos mercantiles. En los supuestos en que los sujetos pasivos no tengan una obligación mercantil de llevar contabilidad y de rendir cuentas, la expresión “resultado líquido” no puede estar mencionada al balance mercantil, sino a un beneficio calculado especialmente para fines tributarios¹⁰⁰⁵.

Finalmente, la normativa del impuesto exige¹⁰⁰⁶ que la *contabilidad* esté organizada de acuerdo con las normas de valoración mercantiles, pero no contiene ninguna exigencia para la confección del balance o la cuenta de pérdidas y ganancias, lo que hace pensar que al legislador le importa la contabilidad de base, sobre la que se puedan elaborar distintos balances según distintos criterios, más que el cálculo de los beneficios mercantiles. Sin embargo, a pesar de que la lógica de todos estos elementos indicaría una desconexión entre el procedimiento de cálculo de la base imponible y las cuentas mercantiles, ésta no es la interpretación que se adopta en la práctica¹⁰⁰⁷.

La cuestión no fue hasta la actualidad discutida en estos moldes en la doctrina portuguesa, pero un debate doctrinal en los términos descritos se desarrolló en Italia, con relación a la legislación tributaria de 1973. En esa normativa, recuérdese, se establecía que “la

1005 Refiere el mismo problema, en derecho italiano, **D'AMATI**, *op. cit.*, p. 71, afirmando que la normativa tributaria establece una obligación de llevar contabilidad de un modo autónomo, con relación al Derecho civil.

1006 *Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*, art. 17.3. a): “A fim de permitir el cómputo mencionado en el número 1, la contabilidad deberá: a) Estar organizada de acuerdo con la normalización contable y otras disposiciones legales en vigor para el respectivo sector de la actividad, sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones previstas en este Código”.

1007 En una perspectiva práctica de la relación que se establece entre la normativa fiscal portuguesa y la contabilidad mercantil puede verse **PINHEIRO**, *op. cit.* Los tribunales no han entrado en esta discusión hasta el momento y han desarrollado una concepción propia que se traduce en afirmar un sistema de conexión formal basado en el “principio de especialización de los ejercicios”. En resumen, los tribunales portugueses han siempre considerado que la inscripción en la cuentas de pérdidas y ganancias mercantil formal la prueba de que el coste o el ingreso corresponde a un determinado ejercicio (Sentencias: Supremo Tribunal Administrativo de 21.11.2001, “Euroaço”, proc. núm. 026080; Supremo Tribunal Administrativo de 18.5.2005, proc. núm. 132/05; Tribunal Central Administrativo do Sul, de 21.2.01, “Sonafi”, proc. núm. 7016/02). Sobre el punto, **AGUIAR**, *Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores*, RF, núm. 2, 2008, pp. 7-17.

renta empresarial está formada por los beneficios netos obtenidos en el período impositivo, determinados con base en el resultado de la *cuenta de pérdidas y ganancias*, con las variaciones derivadas de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones de este título”¹⁰⁰⁸. Pero en una serie de disposiciones, el legislador regulaba la declaración tributaria como si el balance mercantil fuese de hecho un elemento prescindible para el cálculo del beneficio imponible¹⁰⁰⁹. Con base en estas disposiciones, un buen número de estudiosos¹⁰¹⁰ defendieron la tesis de que la mención del artículo 52.1 al *resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias* se refería, en realidad, no a la cuenta de pérdidas y ganancias aprobada a efectos mercantiles sino a una cuenta de pérdidas y ganancias efectuada específicamente a efectos tributarios¹⁰¹¹.

También respecto del ordenamiento español, tras la aprobación de la Ley del Impuesto sobre sociedades de 1995, algún autor¹⁰¹² defendió que la mención del artículo 10.3 al “*resultado contable* determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comer-

1008 Art. 52.1 del *testo unico sui redditi* de 1973.

1009 Por ejemplo, en el art. 9 del *decreto 600*, se establecía la obligación de presentar la declaración de la renta, aun cuando no se hubiera aprobado el balance mercantil. Sobre este punto en particular se basó **MAZZA**, *Interrelazioni...*, cit., p. 997, para defender su tesis de una doble cuenta de resultados (*doppia rotaia*).

1010 Por todos, **MAZZA**, *Interrelazioni...*, cit., p. 1000: “(...) la llamada tesis de la doble vía (*doppia rotaia*) no supone realmente un doble balance (entendido como estado patrimonial) sino una serie paralela de dos cuentas de resultados económicos (...)”.

1011 **GALEOTTI FLORI**, *op. cit.*, p. 959, refutando la tesis de que el art. 52.1 del *testo unico* italiano de 1973 se refería a una cuenta de pérdidas y ganancias autónoma, argumentó que “cuando en un sector del derecho se reclama un instituto propio de otro sector del derecho, debe considerarse que el legislador quiso referirse a aquel instituto recibéndolo, tal como es, salvo modificaciones que sin embargo deben ser expresas de tal modo que haga considerar que el instituto viene recibido en distintos términos”. A nuestro parecer, el argumento estaría desubicado, pues nadie discute si la legislación tributaria utiliza o no el término “resultado contable” o “cuenta de pérdidas y ganancias” con el mismo sentido o con sentido diferente de los propios del Derecho mercantil y, por consiguiente, no se trata de una cuestión conceptual. Lo que sí se discute es si la norma fiscal se refiere a un acto jurídico concreto, el balance mercantil elaborado y aprobado por la asamblea de socios o depositado en el registro mercantil en un determinado año para una determinada empresa, o se admite un acto de valoración autónomo, bajo el mismo concepto mercantil y aplicando las mismas normas.

1012 **SANZ GADEA**, *El nuevo Impuesto...*, cit., p. 20.

cio” no estaría referida *al resultado contable “que materialmente aparece en una cuenta de pérdidas y ganancias”* sino a *“un resultado contable que nace de la aplicación a los hechos contables, de las definiciones, principios y reglas de valoración”* establecidos en el Derecho contable mercantil. El beneficio-base sería, pues, según esta propuesta de interpretación, un beneficio calculado en conformidad con las normas mercantiles pero no según los trámites establecidos en el Derecho mercantil, de forma autónoma con relación a las cuentas anuales aprobadas en el ámbito mercantil.

Lo anterior demuestra, al menos, que las expresiones “cuenta de pérdidas y ganancias” o “resultado contable” admiten las interpretaciones mencionadas y pueden formar, dependiendo del contexto en el que inserten, una fuente de problemas interpretativos. Esta ambigüedad se refuerza cuando el legislador, no asumiendo totalmente las implicaciones de una conexión formal con el balance mercantil, introduce en la normativa tributaria aspectos de regulación que suponen una desconexión con aquel balance, como cuando el legislador prescinde de un balance mercantil para el cálculo de la base imponible en determinados supuestos, sin regular un procedimiento especial para ese fin – caso de la disposición del artículo 9 del decreto de liquidación italiano de 1973¹⁰¹³ – o que suponen la existencia de un balance fiscal autónomo, como cuando dicta reglas materiales para la determinación del “resultado contable” (caso del artículo 25 del CIRC¹⁰¹⁴ portugués¹⁰¹⁵).

b. El fallo de las normas legales en definir el modo de actuación de las normas valorativas especiales del Derecho tributario.

Mas, aun cuando aceptemos, por ser la opinión generalizada, que, al mencionar el “resultado contable” o la “cuenta de pérdidas y ganancias”, la norma tributaria se refiere a la

1013 Se recuerda que la citada disposición (art. 9 del Decreto núm. 600 de 1973) disponía que la declaración de renta fiscal debería ser presentada incluso cuando no se hubiese aprobado el balance mercantil. Sobre esta disposición, **MAZZA**, *Interrelazioni...*, cit., p. 997, manifestó que “imprime a la declaración fiscal un carácter indiscutible de autonomía jurídica”, idóneo para, por sí mismo, producir sus efectos respecto al principio previsto en la ley del impuesto (art. 52.1 del *testo unico delle imposte sui redditi* de 1973), según el cual la renta imponible se debería determinar con base en el “resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias”.

1014 *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*.

1015 Art. 25 CIRC: “los valores de las existencias incluidas en los ingresos y costes que han de considerarse en la determinación *del resultado del ejercicio* son los que resulten de la aplicación de los criterios que utilicen: (...)”.

cuenta de pérdidas y ganancias o al resultado mostrado en el balance mercantil formalmente aprobado en el ámbito de la normativa mercantil¹⁰¹⁶, la noción de “partir del resultado contable” no responde directamente a las cuestiones que necesitamos contestar: i) ¿qué normas contables materiales debemos aplicar en la determinación de la base imponible?; ii) ¿En qué casos podemos no adoptar el mismo criterio de valoración?; iii) ¿Qué normas contables materiales debemos aplicar en la preparación del balance mercantil? Pues, si para calcular la renta gravable debemos tomar “como punto de partida” a los estados financieros aprobados a efectos mercantiles¹⁰¹⁷, ello no significa que hayamos determinado ni el punto de llegada, ni el trayecto efectuado. El problema se plantea, en particular, cuando consideramos la existencia de un conjunto de criterios de valoración dictados por la normativa tributaria que, en diversas formas, divergen de la normativa mercantil¹⁰¹⁸. Si la norma tributaria, para la valoración de un hecho x prevé una solución A , fiscalmente más ventajosa, y una solución B , fiscalmente menos ventajosa, y la norma mercantil sólo admite la solución B , ¿puede el contribuyente optar por A en el cálculo del beneficio gravable y aplicar B en el balance mercantil? O si la norma tributaria sólo admite la solución B , y la norma mercantil admite las soluciones A y B , ¿puede el contribuyente utilizar la solución A en el balance mercantil?

Una forma de gestionar el problema en la práctica consiste en asociar a una formulación del tipo mencionado – “el beneficio imponible se calcula partiendo del balance mercantil” – el principio según el cual el beneficio imponible se obtiene mediante una adaptación extracontable, es decir, sin reflejo en el balance mercantil. El proceso para llegar a la base imponible consistiría, en este caso, en realizar una serie de correcciones al resultado tomado del balance mercantil, mediante una suerte de un estado *pasarela*¹⁰¹⁹. Dicho sistema

1016 **ZIZZO**, *op. cit.*, p. 165, habla de “la tesi secondo cui il conto economico di cui all’art. 52 è proprio il documento previsto dal codice civile...”.

1017 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 58, quien define el modelo de “alineamiento de la base imponible con la cuantificación del resultado empresarial”, como aquel que se caracteriza principalmente por “aceptar el beneficio mercantil o resultado contable, tal y como viene establecido o definido por las normas mercantiles, sometiéndolo a una serie de cambios, es decir, asumirlo únicamente como punto de partida de la determinación de la base imponible”.

1018 Aunque no sean totalmente contradictorias con las normas mercantiles, las normas fiscales son por lo menos divergentes de las normas mercantiles (**D’AMATI**, *op. cit.*, p. 72).

1019 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 45.

entró en el Derecho tributario por vía de la práctica de la Administración tributaria¹⁰²⁰ y fue adoptándose sucesivamente en distintos ordenamientos hasta que consiguió una implantación difundida, aunque con un grado de formalismo variable en la previsión normativa¹⁰²¹.

Pero en ningún de los ordenamientos estudiados se permite que el mencionado principio se aplique sin unos límites, es decir, que se aplique en todos los supuestos en los que exista una norma de Derecho fiscal que suponga una posibilidad de valoración contable distinta de la permitida en el Derecho mercantil. Lo requiere la naturaleza misma del principio de prejudicialidad-dependencia, pues si fuese permitido al contribuyente efectuar una revaloración de todos los elementos del resultado contable en aplicación de la normativa tributaria, ello significaría que la determinación de la base imponible no estaría finalmente limitada por el resultado calculado según el balance mercantil y de ello resultaría un sistema de doble balance¹⁰²². En todos los ordenamientos que hemos estudiado existe un campo dentro del cual el contribuyente puede modificar el balance mercantil, y fuera del cual no existe esta posibilidad. Pero la línea divisoria casi nunca aparece establecida en unos términos claramente definidos, ocasionando una dificultad para determinar el contenido del sistema de prejudicialidad-dependencia. A continuación examinaremos cómo la doctrina italiana se ha planteado el problema y las distintas tesis sostenidas en este país a propósito del mismo.

1020 Como ha observado **FERREIRO LAPATZA**, *Sobre la Ley...*, cit., p. 13, desde el año 1900, el resultado contable lleva siendo el punto de arranque para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre sociedades”.

1021 En Francia, por ejemplo, el principio sigue sin estar previsto en ninguna norma legal, pero la administración tributaria fue la que aprobó un modelo de declaración fiscal en la que se convierte el resultado mercantil en un beneficio corregido a efectos fiscales. Sobre el punto, *vid.* **McCOURT/RADCLIFFE**, *op. cit.*, pp. 467 *et seq.*

1022 La expresión balance fiscal, utilizada frecuentemente en relación con este tema, no se refiere a un balance con los requisitos formales de un balance mercantil, sino que significa más bien el hecho de que la declaración de renta se desconecta del balance mercantil (**D'AMATI**, *op. cit.*, p. 73).

4.3.3. La concepción de las normas valorativas tributarias como heterointegradoras del Derecho mercantil.

Una primera concepción y quizás la que logró mayor retumbo fue la defendida por Falsittà. Según este estudioso¹⁰²³, el elemento fundamental del sistema de prejudicialidad-dependencia¹⁰²⁴ radica en una “utilización automática”, para fines fiscales, del resultado relativo a la renta emergente de la cuenta de pérdidas y ganancias aprobada según los trámites de la normativa mercantil, resultado éste que se asume, por tanto, como beneficio-base para el cálculo del beneficio imponible¹⁰²⁵. Eso supone que todas las disposiciones que rigen la formación del balance civil pasan a formar parte, “mediante el expediente del reenvío”, del sistema normativo que regula la determinación del beneficio imponible.

Pero el autor advierte que “la presencia concomitante, en el ámbito del sistema de determinación del beneficio imponible, de un grupo de reglas dictadas por la normativa tributaria suscita el problema de un eventual conflicto entre los dos grupos de normas”. La

1023 A pesar de que **FALSITTÀ** ha desarrollado los principales aspectos de sus tesis sobre el sistema de prejudicialidad-dependencia en el contexto de la legislación aprobada en 1973 y vigente hasta 1986, en una serie de escritos publicados por el autor entre 1973 y 1984 y recopilados en la obra citada **FALSITTÀ**, *Il bilancio di esercizio delle imprese. Interrelazioni tra diritto civile e tributario*, Giuffrè, 1985, consideramos que su doctrina conserva una importancia actual y general para el tema que nos ocupa, toda vez que la estructura de la mencionada legislación italiana del 1973 se mantuvo en la legislación actualmente en vigor, así como en las legislaciones de otros ordenamientos de los estudiados en el Capítulo II – como el español y el francés y el alemán – y de otros no estudiados, como el portugués o el belga.

1024 Se recuerda la redacción del art. 52.1 del *testo unico del imposta sui redditi* italiano del 1973: “La renta empresarial está formada por los beneficios netos obtenidos en el período impositivo, determinados partiendo del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, con las variaciones derivadas de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones de este título”. Con arreglo a la legislación en vigor, el *testo unico* de 1986 dispone en su art.52.1: “La renta empresarial, salvo lo establecido en el artículo 79, se determina efectuando sobre el beneficio o la pérdida resultante de la cuenta de resultados, relativa al ejercicio cerrado en el período de imposición, las variaciones a la alza o a la baja resultantes de la aplicación de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones del presente texto único”.

1025 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 147; en este punto concreto coinciden con este autor **GALEOTTI-FLORI**, op. cit., p. 955; **PICCINELLI**, op. cit., p. 80; **MENTI**, op. cit., p. 2; **ZIZZO**, op. cit., p. 165.

solución para dicho conflicto viene dada por la misma norma tributaria, al disponer que¹⁰²⁶ toda eventual antinomia entre los criterios fiscales y los criterios civiles que regulen el mismo supuesto de hecho deben superarse otorgando la preferencia a los criterios tributarios y, en consecuencia, rectificando el resultado líquido extraído del balance civil, mediante las variaciones correspondientes en la declaración fiscal”.

No obstante, Falsittà señala a continuación una serie de aspectos de la normativa tributaria que, en su opinión, no se resuelven por el mencionado principio de corrección extracontable previsto en el artículo 52.1 del *testo unico* del 1973¹⁰²⁷. El primer de estos aspectos se desprende de la presencia, en la normativa fiscal vigente todavía en la actualidad, de numerosas disposiciones que subordinan la deducción de ciertos componentes negativos del beneficio o el diferimiento de la imputación de ciertos componentes positivos, a la condición de que los valores correspondientes vengán reflejados en el balance mercantil. Así, advierte el autor¹⁰²⁸, no puede comprenderse el sistema si se limita el análisis al artículo 52.1 (*t.u.* 1973) y “se reputan las reglas fiscales como un *posterius* con relación al momento de la compilación del balance civil” ya que una numerosa serie de reglas fiscales imponen al redactor del balance que efectúe los registros fiscalmente relevantes en un momento anterior al de la declaración, es decir, en el balance civil mismo¹⁰²⁹.

Al margen de estos supuestos regulados en particular, el autor menciona además una regla general – la del artículo 74.2 (*t.u.* 1973, actual artículo 109¹⁰³⁰) – según la cual nin-

1026 *Vid.* el art. 52.1 ya citado.

1027 Previsto también en el actual artículo 52.1 del *testo unico* de 1986.

1028 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p.149.

1029 El autor cita como ejemplos de la hipótesis mencionada, los supuestos relativos a las llamadas “reservas libres de impuestos”, el diferimiento de la imputación de las plusvalías realizadas (plusvalías exentas por reinversión), y el diferimiento de la imputación de ciertas categorías de ganancias extraordinarias, a la deducción de provisiones para riesgos sobre créditos (provisiones para insolvencias) y para trabajos en curso, y a las revaloraciones por depreciación monetaria (actualización de balances).

1030 El actual artículo 109.1 del *Testo unico delle imposte sui redditi* (D.P.R. del 22 de Diciembre de 1986 núm. 917) dispone: “I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui

gún coste será deducible en el ámbito fiscal si no fue deducido en el balance mercantil en el mismo año o en un año precedente. Se diría que el legislador, tras afirmar a nivel de los principios, la regla de la sujeción del cálculo de la renta imponible al Derecho mercantil y de una actuación de las reglas fiscales como un *posterius* con relación al balance mercantil, procede de forma contraria cuando se trata de concretar, en diversos puntos de la cuantificación de la base, la expresada relación con el balance mercantil. La misma opinión manifiesta Falsittà¹⁰³¹, advirtiendo que la norma del artículo 74.2 (*t.u.* 1973) parece “incompatible o en una relación de antinomía con la disposición del artículo 52” (*t.u.* 1973, actual artículo 83), según la cual el beneficio imponible es el determinado con base en el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias con las variaciones derivadas de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones de la normativa tributaria.

A fin de solucionar la “aparente” discordancia, el estudioso italiano sostiene¹⁰³² que hay que *corregir* la interpretación del artículo 52.1 (*t.u.* 1973) según la cual “para los fines de la determinación de la renta empresarial (imponible), el beneficio expresado en la cuenta de pérdidas y ganancias es un simple dato de partida, susceptible de sufrir las más extensas rectificaciones en aumento (...) o en disminución”. El autor argumenta que, si ésta fuese la interpretación correcta, nadie podría negar la presencia, en los artículos 52.1 y 77 (*t.u.* 1973), de dos normas antinómicas e inconciliables, ya que el artículo 52 (*t.u.* 1973) permitiría la reducción del resultado del balance mediante la detracción de gastos no contabilizados, mientras el artículo 74 (*t.u.* 1973) vetaría la relevancia fiscal de cualquier gasto no contabilizado.

Como medio para subsanar esta aparente contradicción, el académico propone que se considere la regla del artículo 74 (*t.u.* 1973) como un límite negativo a la actuación del principio de corrección extracontable: todos los elementos que forman parte del beneficio pueden ser rectificadas, en aumento o en disminución, con exclusión de aquellos que constituyan gastos o cargas, los cuales pueden ser corregidos en aumento pero no en disminución.

nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni”.

1031 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 159.

1032 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 159.

Llegados a este punto, quedan todavía dos problemas por solucionar, uno relativo a los componentes negativos del beneficio, que sólo pueden ser corregidos en aumento pero no en disminución, y otro relativo a los componentes positivos que podrían ser corregidos, según la tesis de Falsittà, bien en aumento, bien en disminución.

Sobre el primer aspecto, el problema mayor se plantea en los supuestos en los que las normas fiscales establecen unos límites de detracción, para gastos o cargas, mayores que las normas mercantiles (*gasto fiscal > gasto mercantil*). Subráyese desde ahora que en estos supuestos, las normas tributarias mencionadas pueden tener o no un carácter de beneficio fiscal. Así, por ejemplo, pueden tener la consideración de beneficios fiscales las normas que permiten la detracción de unas cuotas de amortización del inmovilizado superior a las que resulten de los criterios mercantiles¹⁰³³. El problema que se plantea en estos supuestos es que, si no existe una disposición – como realmente no existía en el ordenamiento italiano en el momento en que Falsittà expuso la tesis que se está analizando – que excepcione el principio de la inscripción contable, el contribuyente no podrá utilizar el límite más favorable establecido en la norma fiscal (el límite máximo de la detracción) sin vulnerar la norma mercantil, de lo que resultaría la invalidez del balance mercantil y una posibilidad real de impugnación del mismo por parte de los socios o acreedores societarios¹⁰³⁴. Para estos supuestos, Falsittà sugiere que el contribuyente no podría exceder los límites de la normativa mercantil¹⁰³⁵, aunque esto suponga el no poder beneficiarse de las ventajas que el legislador fiscal haya establecido¹⁰³⁶. La solución estaría justificada por la particular naturaleza de los criterios fiscales contrapuesta a la de los criterios mercantiles, pues si éstos últimos, en su *ratio*, buscan la veracidad en la cuantificación – y por eso son criterios rígidos y vinculados – ya los criterios fiscales “trazan un límite máximo y, por debajo de dichos límites, son elásticos”¹⁰³⁷.

1033 FERREIRO/SARTORIO, *op. cit.*, p. 129; QUEROL GARCÍA, *op. cit.*, p. 66; TOMASÍN, *Considerazioni sull' autonoma determinazione del reddito d' impresa ai fini fiscali*, DPT, Vol. XLVI, Parte I, 1975, p. 15.

1034 La hipótesis no es meramente académica, pues los tribunales italianos declararon por varias veces la invalidez de un balance mercantil por haberse deducido en él mismo unas amortizaciones según los criterios fiscales (v.g. la sentencia del Tribunal de Milán del 4 de Septiembre de 1978, núm. 4850, comentada en NANULA, *op. cit.*, p. 781; y en D'AMATI, *op. cit.*, p. 87).

1035 FALSITTÀ, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 168.

1036 En el mismo sentido, GALEOTTI-FLORI, *op. cit.*, p. 966.

1037 FALSITTÀ, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 169: “La aparente antinomia se supera, en definitiva, dando

Si pasamos al tema de los componentes positivos del beneficio, Falsittà admite que dichos componentes, en general, pueden ser corregidos tanto en aumento como en disminución, por vía extracontable, por aplicación del artículo 52 (*t.u.* 1973), porque esos componentes, también como regla general, no forman parte del núcleo del principio de inscripción contable del artículo 74.2 (*t.u.* 1973). El mismo razonamiento no se aplicaría en aquellos supuestos particulares, para los que la normativa fiscal estableciese un requisito de inscripción contable¹⁰³⁸.

Dudas mayores se plantean con relación a los supuestos en los que no se encuentre en la normativa un requisito de inscripción contable especial. En primer lugar, hay que advertir que en el caso de los componentes positivos, ni el Derecho mercantil ni el Derecho fiscal suelen establecer unos límites cuantitativos paralelos a los que encontramos en el caso

preferencia a los a criterios acordes por definición con el principio de veracidad (o de precisión). Pero que se trata de una antinomia aparente resulta desde luego manifiesto si pensamos que en las hipótesis de conflicto consideradas los criterios civiles son rígidos y vinculantes mientras los tributarios establecen un límite máximo por debajo del cual son elásticos”.

1038 Casos de criterios fiscales relativos a los componentes positivos en que se suele, tanto en la legislación italiana como en otras, establecer un requisito de inscripción contable son, claramente, aquellos con un carácter de beneficio fiscal, como los que permiten postergar para un ejercicio posterior al de realización, la imputación de las plusvalías reinvertidas. Sobre la calificación de estos supuestos como beneficios fiscales *vid.* en particular **SOLER ROCH**, *Incentivos a la inversión y Justicia Tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, p. 64. Para la autora, el diferimiento de la tributación de los incrementos patrimoniales objeto de reinversión configura un supuesto de beneficio fiscal y a la vez, dentro del *genus* beneficio fiscal, puede calificarse como un incentivo fiscal. Sin embargo, debemos llamar la atención sobre el hecho de que la calificación de estos criterios valorativos como beneficios fiscales no resulta exenta de dudas y dificultades. Por ejemplo, con relación a la reinversión de plusvalías, **HERRERA MOLINA**, *op. cit.*, p. 442 *et seq.*, observa que “si la reinversión se destinara a sustituir elementos del inmovilizado por otros que respondan de forma actualizada a las exigencias de la producción”, entonces la inversión podría suponer una afectación de la capacidad económica. El autor subraya también, sin embargo, que en esta cuestión nos estamos moviendo en el campo de la delimitación *temporal* del beneficio, en la que cabe un amplio margen de discrecionalidad para el legislador. También con relación al régimen de libertad de amortización, el autor (**Idem**, p. 422) advierte que éste tanto puede responder a la finalidad de otorgar un amplio margen de discrecionalidad ante circunstancias que hacen imposible calcular la depreciación efectiva, como conceder un beneficio fiscal.

de los componentes negativos¹⁰³⁹. Así las diferencias entre la normativa fiscal y la normativa mercantil, en lo que concierne los ingresos, derivan la mayor parte de las veces de la presencia, en estos sectores del ordenamiento, de distintas reglas sobre la imputación temporal de los hechos patrimoniales generadores de los ingresos. Acerca del tema, Falsittà analiza algunos supuestos en particular, y entre ellos el de las plusvalías patrimoniales. En este caso, en el contexto legislativo de 1973, la normativa mercantil admitía unas posibilidades de tratamiento no autorizadas por la normativa tributaria. En ciertos casos, mediante la aplicación de las dos normativas a sus campos respectivos, se podría llegar a reconocer una plusvalía en el balance mercantil de un determinado ejercicio, sin que del criterio tributario resultase ninguna ganancia del mismo tipo.

Una aplicación de las reglas generales descritas, conforme a la tesis expuesta, llevaría – se podría pensar *prima facie* – a una supresión de dicha ganancia del beneficio imponible, mediante una corrección extracontable, lo que llevaría a que un ingreso reflejado en el balance mercantil se sustrajera a la imposición en el ejercicio respectivo. Tendríamos así, como resultado final, un beneficio imponible menor que el beneficio mercantil distribuible a los accionistas.

Pero en este punto Falsittà introduce un segundo elemento estructural del sistema, consistente en una *integración sistemática* entre el Derecho mercantil y el Derecho fiscal¹⁰⁴⁰, que derivaría del principio del balance único¹⁰⁴¹. El sistema jurídico del balance de ejercicio de las sociedades estaría formado por un doble grupo de normas: i) las normas contenidas en el *codice civile*, o en otras leyes de naturaleza civil complementarias de aquél que del mismo modo

1039 Lo dicho resulta válido tanto para el derecho italiano como para la generalidad de los ordenamientos jurídicos que conocemos, incluyendo todos los estudiados en el segundo capítulo.

1040 Sostiene una interpretación idéntica para el Derecho portugués, en la actualidad, **SALDANHA SANCHES**, *Do Plano Oficial de Contabilidade aos LAS/IFRS*, en SANCHES/GAMA/CÂMARA, *O Direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 61.

1041 **D'AMATI**, *op. cit.*, pp. 76-77, critica esta postura, considerando que se trata una visión arcaica del derecho e inspirada en la jurisprudencia de los conceptos. Realmente, la premisa principal de la concepción de Falsittà es que las normas mercantiles y fiscales no pueden formar dos sistemas orgánicos autónomos, sino que tienen, por imperativo de la unidad del derecho, que conciliarse necesariamente.

se ocupen del balance; ii) todas las normas contenidas en las leyes tributarias concernientes a la tributación de la renta empresarial o a los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias o del estado patrimonial, “cuya *ratio* no sea incompatible con la función propia del balance mercantil”¹⁰⁴². Esta unidad sistemática no supone una perfecta coincidencia entre los elementos constitutivos de los dos conceptos de renta, sino que implica reconocer que entre las dos disciplinas prevalecen las “áreas de convergencia” y que “las discrepancias se refieren a unas hipótesis marginales”, susceptibles de ser evidenciadas sin una vulneración del principio de la unidad del balance¹⁰⁴³.

Es decir, la unidad del balance resulta compatible, en la concepción del autor, con un grado de divergencia entre las magnitudes del beneficio imponible y mercantil, siempre cuando estas divergencias resulten de supuestos determinados y excepcionales. En el conjunto de estos supuestos determinados y excepcionales es donde inserta la posibilidad de actuación del mecanismo de corrección extracontable. Pero para la mayoría de los casos de divergencia de criterios, que no se incluye en este campo excepcional, la posibilidad de una corrección extracontable será rechazada, en virtud del principio del balance único. Así, siempre que el criterio tributario sea más rígido que el criterio mercantil, hay que reconocer al primero una función de complementar la disciplina mercantil, regulando de un modo más detallado los aspectos que la norma mercantil se limita a prever de forma vaga e imprecisa¹⁰⁴⁴. En el caso de los incrementos patrimoniales resultantes de una transmisión de activos (plusvalías), en el que la normativa tributaria, al contrario de la normativa civil, establece unos criterios rígidos para determinar el momento en que dichas ganancias deben considerarse realizadas, el mismo criterio tributario debe adoptarse en el balance mercantil, subsanándose así alguna divergencia que pudiese resultar del empleo de un criterio más flexible en el balance mercantil.

1042 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 174.

1043 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 177.

1044 “A nuestro parecer el problema se soluciona, sin apriorismos o preconceptos, aceptándose como principio la presunción de que siempre que una norma de Derecho civil sobre el balance o sobre la cuenta de pérdidas y ganancias se refiere a institutos o criterios de imputación o de valoración que encuentran en el Derecho tributario una regulación completa, dicha norma asume la regulación establecida por el Derecho tributario, excepto si se puede concluir de modo seguro, mediante un análisis casuístico, que la regulación tributaria desempeña una función incompatible con la función específica del instituto civil” (**FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 173-174).

Para no entrar en mayores detalles, la doctrina de Falsittà merece, en nuestra opinión, los siguientes comentarios. Con relación al primer aspecto, sobre las normas fiscales que establecen, para unos componentes negativos, unos límites máximos superiores a los establecidos en la normativa mercantil, la duda que se desprende es, si existe un balance único y una sola disciplina del mismo, ¿qué sentido tiene que el legislador establezca unos límites más altos de los fijados en la normativa mercantil, sabiendo que no podrán ser aplicados? Por el contrario, en este caso, ¿no debería esperarse que el legislador fiscal coordinase su actuación con la legislación mercantil? Pero además, si estos límites fiscales más elevados y más favorables tienen el carácter de beneficios fiscales, ¿tiene sentido que su aplicación se vea vedada por el principio de la veracidad de las cuentas? El concepto de beneficio fiscal, aplicado a la tributación de la renta empresarial, ¿no supone exactamente la sustracción a la imposición de una fracción de la renta efectiva¹⁰⁴⁵? La interpretación defendida conduce, en última instancia, a una inutilidad¹⁰⁴⁶ de las normas que establezcan dichos beneficios fiscales y esto supone frustrar los objetivos de política fiscal que el legislador quiso perseguir, lo cual tampoco parece acorde con una técnica legislativa correcta.

En cuanto al segundo aspecto, que es lo que más importa para nuestro análisis, advertimos que la aceptación de un principio de dependencia inversa o de una “heterointegración” del Derecho mercantil por parte del Derecho tributario con un carácter general – que conlleva importantes limitaciones en el ámbito de la elaboración del balance mercantil – no tiene un respaldo claro en la legislación y tiene como única razón salvar el principio del balance mercantil como punto de partida para la determinación de la base imponible. Si no fuera por la dependencia inversa, el contribuyente podría, mediante el mecanismo de las correcciones extracontables, modificar todas las valoraciones del balance mercantil, (fuera de los casos del mencionado artículo 74.2 del *t.u.* de 1973), para las que las normas mercantiles fijasen unos criterios más flexibles que los dictados por las normas fiscales. Por ejemplo, nada impediría al contribuyente imputar en el balance mercantil ciertos ingresos, antes de que debiesen considerarse realizados según las normas tributarias, ya que el concepto de realización puede ser aplicado en muy distintas acepciones correspondientes a los diversos grados

1045 **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, pp. 801-802.

1046 Con relación al derecho alemán, acerca de la misma problemática, **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 33, concluye que no es admisible una interpretación similar a la de **FALSITTÀ**, pues eso conllevaría considerar a las normas fiscales que estableciesen los beneficios fiscales como “obsoletas”.

de certeza en la realización del beneficio¹⁰⁴⁷, con lo que el contribuyente lograría someter a gravamen una renta inferior a la presentada para fines mercantiles.

A pesar de que lo hemos dicho con anterioridad, conviene reiterar que nuestro propósito, al analizar y criticar la doctrina de Falsittà – como de otros autores que aún mencionaremos – no es cuestionar su interpretación de la legislación italiana. Es, eso sí, poner de manifiesto la dificultad y la extrema imprecisión que se deriva de las fórmulas utilizadas por el legislador fiscal en este tema, que son bastante similares en los distintos ordenamientos. Así pues, del análisis que venimos haciendo de la doctrina de Falsittà, uno de los académicos que más destacaron en el estudio del problema de la relación entre el balance mercantil y la renta imponible en Italia, apreciamos que se desprende ya con bastante claridad, la insuficiencia de la formulación utilizada en muchas de las legislaciones actuales, consistente en que el beneficio imponible se determina *con base en el “resultado contable” y efectuando sobre éste las correcciones que deriven de las normas fiscales de valoración*¹⁰⁴⁸. Esta fórmula, que de hecho fue introducida en la legislación tributaria de distintos países por una influencia directa de la Administración tributaria, porque respondía a una práctica de la propia, no se muestra suficientemente eficaz como para responder a la variedad de las normas del Derecho tributario y a la correspondiente variedad de los modos de relación que se establecen entre estas normas y la contabilidad mercantil. El problema de la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil no puede solucionarse, pues, sin que se acerque la problemática de la variedad de las normas tributarias de valoración. Pero antes de ello, y a fin de reforzar la opinión que acabamos de enunciar, deberemos aún contrastar la doctrina de Falsittà con la de algún otro estudioso que se preocupó por la interpretación de las mismas normas.

1047 Sobre el punto, **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, pp. 244 *et seq.*; **ROTHOEFT**, *Rückstellungen nach [Paragraphen] 249 HGB und ihre Entsprechungen in den US-GAAP und IAS*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2004, pp. 61-62.

1048 Opinión concordante nos parece que es la que manifiesta **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 45, con relación al derecho español.

4.3.4. La concepción de las normas valorativas tributarias conjeturales como áreas de desconexión formal

La segunda concepción fue defendida por Mazza¹⁰⁴⁹. Este autor considera que el procedimiento, establecido en la normativa tributaria para llegar a la determinación del beneficio imponible, y que consiste en una serie algebraica de variaciones “de los valores inscritos en el balance y de aquellos destinados a la declaración”, conlleva una conexión obligatoria entre la declaración fiscal y el balance del ejercicio aprobado según los trámites del Derecho mercantil. El autor es, por tanto, igual que Falsittà, un partidario de la tesis del balance único.

El expresado mecanismo de las variaciones que se efectúan sobre los valores inscritos en el balance no permite una libre sustitución de aquellos valores por otros que resulten abstractamente aceptables de acuerdo con las normas fiscales¹⁰⁵⁰. Por ejemplo, no serán fiscalmente deducibles las provisiones por deudas si éstas no se encuentran inscritas en el balance mercantil, aunque lo fueran por una aplicación aislada de las normas mercantiles sobre deducción de provisiones. Esta regla el autor la explica mediante un razonamiento que está conectado con el modo específico en el que las normas tributarias excepcionan las normas contables de valoración y esto, a su vez, está relacionado con el tipo de valor que la norma está dirigida a fijar¹⁰⁵¹.

El autor distingue en primer lugar los *valores definidos* o *negociados*, es decir aquellos valores que son fijados en una transacción y consiguientemente resultan objetivamente conocidos¹⁰⁵². Estos valores son acogidos fiscalmente salvo que exista una exclusión total o parcial¹⁰⁵³. Distingue, a continuación, los *valores estimados* que son aquellos a los que se llega necesariamente mediante un juicio en gran medida subjetivo, porque integran una previsión de un valor futuro, pero que serán conocidos con objetividad en el futuro¹⁰⁵⁴. Sobre esos valores, las normas tributarias fijan unos límites máximos, por lo que, si los valores considerados

1049 MAZZA, *L'autonomia...*, cit., p. 225.

1050 MAZZA, *L'autonomia...*, cit., p. 225-226

1051 MAZZA, *L'autonomia...*, cit., p. 210.

1052 MAZZA, *L'autonomia...*, cit., p. 210.

1053 Será el caso del valor de un dividendo percibido, que la norma tributaria permita sustraer a la imposición, con la finalidad de eliminar la doble imposición.

1054 Se podrán incluir en esta categoría a las provisiones para la cobertura de riesgos.

en el balance son inferiores a los máximos fijados ahí, deben prevalecer los valores del balance, pues éstos son los más acordes con el principio de la veracidad¹⁰⁵⁵. Finalmente, existe un tipo de *valores conjeturales*, que son aquellos que no son objetivamente determinables ni en el presente ni en un momento futuro. Como valores conjeturales, el autor ofrece como ejemplos el valor de las existencias y de la amortización anual del inmovilizado que son valores a los que se llega mediante un enjuiciamiento de probabilidad. Para esta última clase de valores, Mazza defiende que podrán aplicarse unos criterios fiscales distintos de los adoptados en el balance mercantil, porque “la naturaleza misma del enjuiciamiento conjetural permite una distinta cuantificación de la magnitud financiera según finalidades diversas¹⁰⁵⁶”.

Para resumir el concepto del párrafo precedente, pude decirse que en la concepción del autor que venimos citando, los valores inscritos en el balance son decisivos o prejudiciales para la determinación de la renta imponible, con excepción de aquellos que se incluyan en la categoría de valores *conjeturales*, para los cuales la normativa fiscal defina unos criterios divergentes de los establecidos en la legislación mercantil. El ámbito de la aplicación del principio de prejudicialidad-dependencia resultaría así limitado, quedando los valores conjeturales fuera del campo de actuación del principio. Con relación a estos valores, el contribuyente podría aplicar unos criterios divergentes de valoración y de imputación temporal en el balance y en la determinación de la renta imponible, respaldándose para ello en las distintas finalidades de las dos operaciones contables. Con relación a esta última categoría de valores, el contribuyente dispondría, pues, de una verdadera libertad de apreciación distinta en cada una de las dos operaciones (desconexión formal).

Intentemos ahora comprender qué aporta de nuevo, en esencia, la doctrina de Mazza con relación a la concepción de Falsittà. Si comparamos las tesis de los dos autores, vemos que el resultado de la propuesta de Mazza consiste en sustraer los valores conjeturales del ámbito de la conexión formal – es decir, del ámbito de la fórmula según la cual “el beneficio imponible se determina con base en la cuenta de pérdidas y ganancias” – una vez que el contribuyente está autorizado a proceder a una nueva valoración de dichos hechos económicos en la declaración de renta, sin que los valores adoptados en el balance mercantil tengan ninguna función prejudicial. En tal modo que resulta lícito concluir que, para Mazza,

1055 **MAZZA**, *L'autonomia...*, cit., p. 232.

1056 **MAZZA**, *L'autonomia...*, cit., p. 227.

existía en el sistema italiano de 1973 una conexión formal *parcial*, de la que estarían excluidos los valores “conjeturales”. Hay que subrayar que los valores conjeturales – por ejemplo, las amortizaciones – son precisamente aquellos en los que se produce una mayor incompatibilidad entre el Derecho tributario y el Derecho contable mercantil, pues con relación a estos valores el Derecho mercantil deja al redactor del balance un margen mayor de apreciación casuística y subjetiva. Corresponden también justamente con aquellos supuestos en los que, según Falsittà, los criterios fiscales, ante la imprecisión de los criterios mercantiles, deben prevalecer sobre éstos y aplicarse incluso en la formación del balance mercantil.

El problema de la concepción de Mazza, a la que volveremos más adelante, es que, al permitir una “aplicación autónoma de los criterios fiscales”, con independencia del balance¹⁰⁵⁷, a los valores conjeturales – concepto que, desde luego, no está mencionado y ni mucho menos resulta definido en la normativa tributaria – el autor sustrae del principio de conexión formal una larga parte de las valoraciones que se incorporan en el cálculo de la renta gravable, y precisamente aquella en la que los criterios mercantiles son más amplios y flexibles y, consiguientemente, en la que los efectos de este tipo de vínculo son más evidentes. O sea, si la concepción de Falsittà busca salvar el principio de conexión formal interpretando la fórmula de la “determinación del beneficio imponible a partir de la cuenta de pérdidas y ganancias”, de una forma que conduce a unos resultados inaceptables, desde nuestro punto de vista – por los efectos condicionantes que produce sobre el balance mercantil y por la inutilización a la que se sujetan los beneficios fiscales – ya la concepción de Mazza intenta salvar el principio de conexión formal obviando los inconvenientes de la primera teoría¹⁰⁵⁸,

1057 En otro local (MAZZA, *Interrelazioni...*, cit., pp. 993-1001), el autor entra más específicamente en el tema de la interpretación de la normativa tributaria. Ahí afirma expresamente que “las amortizaciones son realmente fracciones de costes a su tiempo soportados e imputados al patrimonio, sujetos a un proceso de enjuiciamiento, de tal modo específico que el legislador ha regulado su cuantificado mediante parámetros predefinidos. En la declaración tributaria estos parámetros son, por tanto, aplicables, con independencia de los empleados en el balance (...) a condición de que (...) la cuota respectiva resulte reflejada en las rubricas específicas, relevantes en el ámbito fiscal. Un razonamiento análogo se produce para la valoración de las existencias mercantiles y mobiliarias (...).

1058 La concepción del autor se completa con el aspecto de que en el sistema de la ley italiana de 1973 no existiría dependencia inversa. Esta ya estaría naturalmente excluida en el caso de los valores conjeturales, pero el autor extiende dicha exclusión a los supuestos de divergencia entre criterios fiscales y mercantiles relativos a valores “definidos” y “estimados”.

pero proponiendo una solución que vacía el nexo de conexión formal de una gran parte de su contenido, no encontrando un respaldo muy visible en la fórmula legal. Es decir, si el nexo de prejudicialidad-dependencia se limita a una categoría de valoraciones y deja fuera a otras, una vez que esto tiene una incidencia en la cuantificación de la base imponible y se supone que debe relacionarse con la medición de la capacidad económica del contribuyente, esto debe poder extraerse de alguna o de un conjunto de disposiciones legales, pues sólo en este caso puede decirse que existe una norma de derecho positivo que establece un nexo de prejudicialidad-dependencia con un alcance determinado.

La confrontación de las dos tesis pone al descubierto, en definitiva, la insuficiencia de la fórmula de la determinación del beneficio imponible *con base en el “resultado contable”* y del mecanismo de las correcciones extracontables, cuando intentamos aplicarlo a los supuestos en los que la normativa tributaria establece unos criterios contables rígidos, mientras la normativa mercantil deja la valoración en manos de una apreciación casuística y subjetiva, orientada por el principio de la imagen verdadera y justa. En estos casos, o consideramos que pueden realizarse nuevas valoraciones y vaciamos de contenido dichas fórmulas legales, u optamos por mantener el principio de conexión formal aplicando las normas tributarias, lo que produciría un amplio fenómeno de dependencia inversa. Para demostrar definitivamente esta paradoja legislativa – que, destacamos de nuevo, se produce en distintos ordenamientos en la actualidad – analizaremos aún una tercera tesis interpretativa.

4.3.5. La concepción de las normas valorativas especiales tributarias de cualquier tipo como áreas de desconexión formal.

La tercera concepción fue la defendida por Nanula. Como introducción a la tesis propuesta por este autor, también dentro de la legislación tributaria italiana de 1973, quizás sea interesante referir previamente que la doctrina de este estudioso¹⁰⁵⁹ arrancó de la sentencia ya mencionada¹⁰⁶⁰ del tribunal de Milán, dictada en 1978¹⁰⁶¹, que acordó la invalidez

1059 NANULA, *op. cit.*, pp. 781-795.

1060 Supra nota 475.

1061 Sentencia del Tribunal de Milán del 4.9.1978, núm. 4850, comentada en CICOGNANI, *Realizzo...*, *cit.*, pp. 24-50; FALSITTÀ, *Il bilancio...*, *cit.*, pp. 203 *et seq.*; y D'AMATI, *op. cit.*, p. 87. El fallo inaugura una serie de sentencias del mismo tribunal que a lo largo del decenio de los setenta del siglo XX sentenció la invalidez de los balances que habían incorporado criterios

de un balance mercantil por haber valorado las amortizaciones conforme a los criterios fiscales, contra los criterios mercantiles, lo cual significó un rechazo por parte del tribunal del principio de dependencia inversa propuesto por Falsittà. Para Nanula, la concepción general del sistema diseñado en la legislación fiscal italiana se asentaba en los siguientes elementos: *i)* “[una] previsión de un balance único, que era el balance regular a efectos civiles; *ii)* su utilización también en el ámbito tributario, como un instrumento de documentación de la actividad de gestión de la empresa; *iii)* la introducción de un documento anexo en el que se ponen de manifiesto las eventuales diferencias, derivadas de una relación de contradicción de los valores fiscales con relación a los criterios de registro dictados por el *codice civile*, para la transformación de la renta civil en la renta imponible”. La formulación hasta este momento se corresponde exactamente con la propuesta por Falsittà, y con la fórmula de la determinación de la base imponible con base en el balance mercantil y de su posterior corrección (transformación) en una vía extracontable, externa y sin reflejo en el balance mercantil.

En términos generales, el autor afirma, pues, la existencia de un sistema de balance único¹⁰⁶². Este diseño general, sigue el autor, supone una amplia área de coincidencia entre las reglas de determinación del beneficio a efectos civilistas y las correspondientes reglas de determinación del beneficio para fines de tributación. Pero, donde existan diferencias “no cabe duda que éstas vinculan al empresario (...) a elaborar el balance únicamente según las reglas civiles y, por lo tanto, a registrar la diferencia fiscal en el anexo fiscal”¹⁰⁶³. El autor rechaza, pues, cualquier posibilidad de dependencia inversa. Y objeta, además, la necesidad de adulterar el balance mercantil mediante la aplicación de las normas fiscales, dada la posibilidad prevista en la propia normativa, de realizar una transformación de la renta civil en el rédito fiscal en una vía extracontable, mediante un instrumento (el anexo fiscal) previsto expresamente al efecto, que tendría en este caso la función de un “estado de tránsito”.

tributarios en antinomia con las normas contables del Derecho civil. Sobre esta jurisprudencia, ver *supra* nota 474).

1062 “Las leyes fiscales no regulan por tanto un balance distinto, renovado, modificado, autónomo, respecto al balance previsto en el código civil, sino que se refieren precisamente a este balance, con relación a su aptitud para demostrar «con evidencia y veracidad» (...) los valores patrimoniales y los resultados de la empresa”.

1063 NANULA, *op. cit.*, p. 782.

En términos más concretos, respecto de los supuestos en los que el Derecho fiscal prevé unos criterios de calificación o de valoración distintos a los dictados por la normativa civil, el citado autor distingue entre dos situaciones. Una primera, en que el legislador fiscal supedita la utilización de un trato fiscal ventajoso a una conformación del balance mercantil con dicho régimen, y una segunda situación, más flexible, en que el legislador fiscal meramente dicta unos criterios de valoración distintos de los civiles, sin especificar ninguna condición de inscripción contable para su utilización. Con relación a las primeras – los únicos supuestos de dependencia inversa – el autor sostiene que se trata de casos excepcionales que deben ser tratados como tal. En lo que concierne la segunda situación, sostiene que el contribuyente debe poder aplicar los criterios fiscales, sin que el balance mercantil constituya un condicionamiento, es decir, sin que las valoraciones que haya realizado en el balance mercantil perjudiquen la aplicación de los criterios tributarios, efectuándose las necesarias correcciones, relativas a las diferencias de valor que resulten de dicho procedimiento, en un anexo al balance¹⁰⁶⁴.

El autor defiende, por consiguiente, un margen amplísimo para la aplicación del mecanismo de la corrección (transformación) extracontable, del que no se excluye ninguna norma fiscal, de las que establezcan criterios distintos a los mercantiles, con la única excepción de aquellos en que se establezca expresamente y en particular un requisito de inscripción contable. Incluso, cuando la norma fiscal establezca unos límites máximos y mínimos para la valoración de un determinado hecho, ello supondrá reconocer al contribuyente la facultad de proceder a una cuantificación distinta¹⁰⁶⁵. Ahora bien, esta facultad de proceder a una nueva y distinta cuantificación de los hechos económicos ya no se aplica solamente a los supuestos de valores “conjeturales”, como propone Mazza, sino que, al contrario de lo que propone éste último, se extendería igualmente a los valores estimados.

Pero además, la posibilidad de transformación extracontable no está limitada por ningún principio de que el beneficio imponible no pueda ser reformado *in melius*, ya que

1064 **NANULA**, *op. cit.*, p. 790: “Toda vez que al balance se aplica solamente la normativa civil (...) y toda vez que los contribuyentes siguen siendo destinatarios de normas fiscales que prevén la posibilidad de configurar la renta imponible de forma distinta, resulta que estas opciones, no coincidentes con los criterios civiles adoptados en la redacción del balance, pueden ser ejercidas en toda su amplitud, a través de un anexo al balance”.

1065 **NANULA**, *op. cit.*, p. 790.

este principio no existe en el Derecho tributario italiano¹⁰⁶⁶. A esto no se opondría tampoco el artículo 74 del *testo unico*, según el cual no sería deducible ningún coste no imputado en la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que en esta disposición, el legislador se refería “no a todos los costes no imputados en la misma cuenta, sino solamente a aquellos, entre los no imputados, que debiesen imputarse civilmente”, no aplicándose el precepto a los costes no previstos por la normativa mercantil.

El problema que se desprende de la tesis mencionada es que el resultado de una aplicación del mecanismo de corrección extracontable con la amplitud que el autor propone, al comportar un amplio margen de revaloración de los hechos económicos, desvirtúa totalmente el principio de conexión formal, ya que las valoraciones realizadas en el balance civil no se consideran prejudiciales para las valoraciones realizadas a efectos fiscales. El autor termina exponiendo toda una concepción sobre el *prospetto* que confirma totalmente esta conclusión¹⁰⁶⁷, llegando a defender que en este documento se proceda no solamente a la cuantificación de la renta a gravar, sino incluso a “una cuantificación del patrimonio empresarial, conforme a los criterios de valoración, calificación e imputación temporal del Derecho tributario.

4.3.6. Evaluación final sobre la fórmula del balance mercantil como “punto de partida” para la determinación de la base imponible.

Resulta patente de todo lo expuesto en los apartados precedentes que la fórmula según la cual el beneficio imponible se debe determinar “a partir del balance mercantil”, supone lógicamente la existencia de un margen de modificación de la cifra que aparece en el mismo balance como beneficio o “resultado”. Lo hemos comprobado además en el análisis de derecho comparado realizado en el segundo capítulo, al constatar que, al menos en cinco

1066 Al contrario de lo que han defendido algunos autores italianos, basándose en el precepto del *codice civile* que establece que los estados contables hacen prueba contra el empresario. En este sentido, por todos, **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, p. 964.

1067 En este caso, el término “prospetto” refiere la pieza o anexo al balance en el que se efectúan las correcciones y, por ende, la transformación del beneficio civil en el beneficio imponible. **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 147, también interpreta la doctrina de **NANULA** en el mismo sentido, observando que el autor afirma la existencia de un principio de balance único pero su tesis conduce al resultado de reconocer el principio del doble balance en el ordenamiento italiano.

de los seis ordenamientos examinados, se establece un procedimiento obligatorio consistente en tomar al balance mercantil como punto de partida para el cálculo de la base imponible y, a continuación, realizar sobre el resultado que se desprende del balance mercantil, unas variaciones, en aplicación de unos criterios específicos de la legislación tributaria, obteniéndose por este proceso un beneficio corregido. Puede concluirse, por lo tanto, que el concepto de “tomar al balance como punto de partida” supone necesariamente un área de divergencia entre el beneficio que resulta del balance mercantil y el beneficio gravable¹⁰⁶⁸.

No obstante, esa divergencia puede presentarse con una extensión muy variable. Así, para caracterizar la relación que se establece en un dado sistema, entre el beneficio mostrado en el balance mercantil y la determinación de la base imponible del impuesto, no basta con decir que el balance mercantil es un punto de partida obligatorio en el cálculo del beneficio imponible, sino que resulta necesario determinar el ámbito exacto de la prejudicialidad-dependencia.

Las dificultades evidentes a las que se enfrentó la doctrina italiana tras la introducción, en la legislación tributaria de su país, de la fórmula de calcular la base imponible “con base en la cuenta de pérdidas y ganancias” se derivan de la dificultad de extraer un contenido normativo de aquella proposición. La fórmula “con base en la cuenta de pérdidas y ganancias” exprime fundamentalmente un procedimiento práctico, consistente con lo que fue la práctica de las administraciones tributarias durante varios decenios, pero de ella no se extrae realmente una regla u ordenación del comportamiento humano con carácter obligatorio.

4.3.7. La concepción de los “derechos de opción fiscales” del derecho alemán como concepto delimitador de la conexión formal.

En el derecho alemán, como hemos visto, la normativa tributaria no incluye una disposición similar a las que acabamos de examinar, que se refiera al método de determinación de la base, estableciendo una obligación de tomar al balance mercantil como punto de parti-

1068 Si no existiesen las mencionadas excepciones, no se estaría ante un principio de *Massgeblichkeit* o de una conexión formal, sino ante una recepción simple del balance mercantil por parte del Derecho fiscal. El mismo concepto se encuentra en **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 12, acerca del *Massgeblichkeitsprinzip* del derecho alemán. Según el autor, el concepto del *Massgeblichkeitsprinzip* implica que la “recepción de las reglas mercantiles de registro contable y de elaboración del balance (por parte del Derecho tributario) sufre excepciones”.

da, aunque, en la práctica, la determinación de la base imponible en este sistema se desarrolla exactamente por el mismo proceso que en España, en Italia o en Francia¹⁰⁶⁹.

La normativa alemana establece eso sí¹⁰⁷⁰ que la determinación del beneficio imponible se hace de conformidad con los “principios de una contabilidad ordenada del Derecho mercantil”, lo que significa que la calificación, la valoración y la imputación temporal de los hechos económicos, a efectos del cálculo de la base imponible, se realiza según el Derecho contable mercantil (*materielle Massgeblichkeit*)¹⁰⁷¹.

Una segunda regla general respecto de este tema es la que establece¹⁰⁷² que deben observarse también, en el proceso de determinación de la base imponible, los criterios fiscales contenidos en la normativa del impuesto, generándose un área de antinomia entre la norma fiscal y la norma mercantil. De hecho, la normativa alemana fue incorporando gradualmente un número creciente de normas especiales de valoración, en algunos casos divergentes, en otros parcialmente coincidentes, con las normas mercantiles aplicables a los mismos hechos.¹⁰⁷³

1069 **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 315, manifiesta explícitamente esta conclusión, al afirmar que el § 5 de la *Einkommensteuergesetz* “toma al balance mercantil como un punto de partida para la determinación del beneficio imponible, estableciendo a continuación una serie de normas especiales sobre cómo “este balance debe ser modificado a los fines fiscales”.

1070 Resulta oportuno recordar en este momento los preceptos de la ley alemana:

Einkommensteuergesetz, § 5.1 (1): “Las empresas que estén legalmente obligadas a llevar contabilidad y a presentar balance regular, o que sin estar obligadas lleven contabilidad y presenten balance regular, al final del año económico deben realizar una cuantificación de su patrimonio [§ 4.1 (1)], que debe ser elaborada de acuerdo con los principios fundamentales del Derecho mercantil relativos a una contabilidad ordenada”.

1071 Por todos, **TIPKE/LANG**, *Steuerrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 650

1072 *Einkommensteuergesetz*, § 5.6: “Deben ser observadas las disposiciones sobre retiradas y aportaciones de capital, sobre la posibilidad de modificación del balance, sobre los costes generales, sobre la valoración y sobre deducciones por amortización o por depreciación” (traducción de la autora).

1073 **HEYMANN/HORN**, *op. cit.*, p. 21; **BLASIUS**, *op. cit.*, p. 119.

En el período anterior a 1986, pesar de que no estaba previsto en el texto legal, se estableció en la práctica administrativa el principio de conexión formal, es decir, el principio consistente en que la determinación del beneficio imponible estaba también en una relación de dependencia con el balance mercantil concreto (*formelle Massgeblichkeit*)¹⁰⁷⁴. Subsiguientemente, el principio fue firmado por los tribunales, de tal modo que puede afirmarse que el principio del balance único (que equivale a una *formelle Massgeblichkeit* o conexión formal) existió como un principio del derecho positivo alemán con anterioridad a las modificaciones legislativas de 1986 y de 1990¹⁰⁷⁵, a pesar no estar expresamente establecido en ninguna norma legal.

Al existir, pues, un sistema de balance único, que debía realizar a la vez la función de balance mercantil y de balance fiscal, la aparición de un conjunto de normas valorativas propias del Derecho tributario y, en algunos supuestos, discrepantes del Derecho mercantil, se planteó el problema del reflejo de esas normas fiscales en el balance mercantil¹⁰⁷⁶. De acuerdo con una concepción desarrollada por la doctrina¹⁰⁷⁷, las normas tributarias que dictasen criterios de valoración distintos a los establecidos en la normativa mercantil tendrían la consideración de normas especiales, en relación con la norma mercantil¹⁰⁷⁸.

La concepción de las normas valorativas del Derecho tributario como normas especiales en relación con el Derecho mercantil conllevaba dos tipos de consecuencias: la

1074 **MAYER**, *op. cit.*, p. 156.

1075 **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 32

1076 La cuestión mencionada nunca se ha aclarado totalmente y terminó siendo solucionada no por vía del derecho alemán sino por vía del derecho europeo. De hecho, la cuestión fue debatida con anterioridad a 1990, cuando se introdujo en la normativa del impuesto la frase segunda del § 5.1 (§ 5.1 (2) *Einkommensteuergesetz*). Con relación al debate en este período puede verse, por ejemplo, **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, cit., pp. 668-670. La mencionada alteración legislativa intentó solucionar las dudas que se planteaban hasta entonces pero no lo alcanzó. Sobre el debate que siguió prácticamente en los mismo términos pude verse también **BORDEWIN**, *Umgekehrte...*, cit., pp. 291; y **BULLINGER**, *Der Einfluss...*, cit., pp. 2397-2401, en que los dos autores sostienen tesis interpretativas radicalmente opuestas en cuanto a la aplicación de las normas especiales fiscales al balance mercantil.

1077 Por todos, **LITTMANN**, *Das Einkommensteuerrecht*, 10ª ed., Schäffer, Stuttgart, 1972, p. 238.

1078 **STOLLENWERK**, *op. cit.*, p. 1052.

primera, de acuerdo con los principios del derecho común sobre la interpretación de las normas, era que dichas normas valorativas fiscales, en su campo específico de aplicación, tenían prioridad frente a las normas mercantiles¹⁰⁷⁹; la segunda, que esas normas sólo se aplicaban en el ámbito tributario, lo que suponía una ruptura con el principio de *relevancia prejudicial* formal (*formelle Massgeblichkeit*)¹⁰⁸⁰. Es decir, la norma tributaria, en estos supuestos, además de actuar como norma especial frente a las normas valorativas mercantiles, actuaba asimismo como una norma excepcional al principio de la unidad del balance, formando un área de no aplicación de la conexión formal¹⁰⁸¹.

Sin embargo, al no haber en la normativa tributaria alemana ninguna norma que previera expresamente ningún mecanismo de modificación extracontable del beneficio mercantil a efectos de determinación de la base imponible, la Administración tributaria fue la que desarrolló, de una manera totalmente casuística, una serie de supuestos en los que se admitía una transformación de algunos componentes del beneficio imponible conforme a determinadas normas. El resultado fue que el contribuyente estaba autorizado a modificar el beneficio mercantil en los supuestos en los que la Administración tributaria lo permitiese y debía observar una coincidencia estricta entre el balance mercantil y la renta imponible en los casos en los que la Administración tributaria no permitiese una divergencia entre las dos magnitudes, y esto en algunas situaciones producía un fenómeno de dependencia inversa (*umgekehrte Massgeblichkeit*). En particular, la Administración imponía, en todos los supuestos de beneficios fiscales, como condición para que el contribuyente pudiese acogerse dichos regímenes, que las respectivas valoraciones se reflejasen en el balance mercantil¹⁰⁸².

1079 **SCHNEELOCH**, *op. cit.*, p. 51; **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 216

1080 En este sentido, por ejemplo, **WEILBACH**, *op. cit.*, p. 1299, quien manifiesta, en el contexto del § 5.1 (1) de la *Einkommensteuergesetz*, que “las valoraciones mercantiles sólo son „decisivas“, siempre que no se opongan a las normas de valoración fiscales”. A este tipo de relación, el autor da el nombre de “*durchbrochene Massgeblichkeit*”. En el mismo sentido, **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 216; y **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 668.

1081 Como se demostrará al analizar el ordenamiento español, (infra, Cap. III, 4.3.9) esta asunción no puede apreciarse correcta, pues realmente una norma fiscal especial no determina necesariamente un rompimiento del principio de conexión formal. Las normas especiales de Derecho tributario, aunque antinómicas con el Derecho mercantil, coexisten con el principio de conexión formal. En este sentido, aplicado al derecho alemán, **SARRAZIN**, *op. cit.*, p. 849.

1082 Varias referencias en la doctrina dan cuenta de que la práctica de la administración fiscal,

En la jurisprudencia, prevaleció desde 1927 hasta 1985 una interpretación conservadora¹⁰⁸³, conforme a la postura de la Administración. En 1985, por la vez primera, el tribunal financiero federal aceptó la concepción propuesta por la doctrina, consistente en que las normas especiales del Derecho tributario suponían una ruptura tanto con el principio de *Massgeblichkeit* material como con el principio de *Massgeblichkeit* formal¹⁰⁸⁴, estimando que la normativa tributaria no preveía ninguna obligación general de adoptar las mismas valoraciones concretas en el balance mercantil y en “el balance fiscal”. El establecimiento en la normativa tributaria, en 1990, de la obligación para el contribuyente de ejercer los *derechos de opción fiscales* de un modo uniforme en el balance mercantil y en la determinación de la base imponible¹⁰⁸⁵ intentó poner fin a las dudas existentes hasta ese entonces¹⁰⁸⁶.

Sin embargo, la interpretación del precepto por parte de la doctrina alemana siguió no siendo pacífica¹⁰⁸⁷ y con razón. Según la interpretación más difundida¹⁰⁸⁸, todos los derechos de opción quedaban comprendidos en la nueva norma. Así, para utilizar un derecho de opción previsto en la normativa tributaria, el contribuyente debía siempre emplear la misma

como regla general, ha aplicado esta teoría. Como ejemplo citamos **WOERNER**, *op. cit.*, p. 1569; **WASSEMEYER**, *op. cit.*, p. 33.

1083 Una referencia detallada a esta jurisprudencia puede verse en **WASSEMEYER**, *op. cit.*, pp. 32-33

1084 Nos referimos a la sentencia del *Bundesfinanzhof* de 24.4.1985 [BFH 24.4.1985 (I R 65/80), BStBl. 1986 II p. 324] (supra nota 748). Entre los numerosos comentarios que se han publicado acerca de esta sentencia, se puede citar como ejemplo **SCHMITZ**, *op. cit.*, pp. 14-16.

1085 *Einkommensteuergesetz*, § 5.1 (2): “*Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben*”.

1086 **WASSEMEYER**, *op. cit.*, p. 34. Muchos autores consideraron que la nueva disposición tenía únicamente un valor declarativo, pues no creaba verdaderamente una norma nueva sino que se limitaba a aclarar el sentido de la disposición previamente existente (**HEYMANN/HORN**, *Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht): Kommentar*, 2ª ed., De Gruyter, Berlin, 1999, p. 22; **BAUER**, *Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, GRIN, Norderstedt, 2008, 51).

1087 **WASSEMEYER**, *op. cit.*, p. 34; **BEISSE**, *Handelsbilanzrecht...*, *cit.*, pp. 641-642

1088 Por ejemplo, **SARRAZIN**, *Umgekehrte Massgeblichkeit bei ausschliesslich steuerlichem Bilanzierungswahlrecht*, DB, núm. 17, (1992), p. 849 y **WILHELM**, *op. cit.*, p. 75.

opción en sus cuentas mercantiles. Ese derecho de opción podía existir simultáneamente en el Derecho mercantil y en el Derecho tributario, pero podía también existir únicamente en el Derecho tributario, y en este último caso la regla seguía aplicándose¹⁰⁸⁹. Dentro de este segundo supuesto (derechos de opción fiscales no coincidentes con el Derecho mercantil¹⁰⁹⁰), la regla se aplicaba tanto a los derechos de opción que supusiesen una discrepancia absoluta con los “principios de una contabilidad ordenada” – el caso de los beneficios fiscales – como a los que, no estando previstos en la normativa mercantil, fuesen no obstante acordes con los principios contables generales¹⁰⁹¹.

Una variante de esta tesis,¹⁰⁹² era la que defendía que la regla de uniformidad sólo debía aplicarse cuando existiesen derechos de opción correspondientes o coincidentes en la normativa fiscal y en la mercantil, pero consideraba que las “cláusulas de apertura”¹⁰⁹³ del Código de comercio contenían derechos de opción mercantiles, y por consiguiente la norma de conformidad debía aplicarse también a los beneficios fiscales (derechos de opción exclusivamente fiscales y contrarios a los principios mercantiles) generando una dependencia inversa y la falsedad de los balances mercantiles¹⁰⁹⁴.

1089 El Derecho fiscal admite las soluciones A y B, mientras el Derecho mercantil sólo admite la hipótesis A. Al amparo del § 5.1.2, el contribuyente para aplicar B en la determinación de la renta imponible, tiene también que aplicar B en el balance mercantil.

1090 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 33; **MAYER** *op. cit.*, pp. 175-177..

1091 **SARRAZIN**, *Umgekehrte...*, *cit.*, p. 849, se refiere en particular al caso del Niederstwertprinzip. Según dicho principio, consagrado en el Derecho mercantil, el balance debe reflejar el valor más bajo del bien, entre el coste histórico o el valor de mercado. Ya el Derecho tributario (§6.1 (2)) establece al respecto un derecho de opción, ya que deja al contribuyente la libertad de optar por el valor que quiera. El autor manifiesta que en este supuesto el contribuyente deberá respetar la solución impuesta por el Derecho mercantil.

1092 **BORDEWIN**, *Umgekehrte Massgeblichkeit bei ausschliesslich steuerlichem Bilanzierungswahlrecht*, DB, núm. 6, (1992), p. 291. Aceptan esta posición otros autores, como **WEBER-GRELLET**, § 5..., *cit.*, p. 218 y **MAYER**, *op. cit.*, p. 174.

1093 “*Öffnungsklauseln*” son las disposiciones de los artículos 247.3, 254, 273 y 280 del HGB alemán, que permiten que las normas generales previstas en la misma ley mercantil sean inaplicadas y los hechos valorados según los criterios de la ley tributaria cuando, según la norma tributaria, ese procedimiento en el balance mercantil sea condición para que el contribuyente pueda utilizar un trato fiscal más favorable.

1094 A la misma conclusión llega **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 13.

Según otra corriente doctrinal¹⁰⁹⁵, cuando existiesen criterios tributarios incompatibles con las normas mercantiles, era la valoración mercantil la que resultaba obligatoria para el cálculo de la base imponible, en virtud del *formelle Massgeblichkeitsprinzip*, lo que suponía una interpretación abrogatoria¹⁰⁹⁶ de la norma fiscal, respecto de la opción no permitida por el Derecho mercantil¹⁰⁹⁷. Así, la norma introducida en 1990, imponiendo un ejercicio uniforme de los derechos de opción en el balance mercantil y en la declaración de renta, sólo podía aplicarse cuando se estuviese frente a derechos de opción fiscales coincidentes con el Derecho mercantil. Cuando no existiese la señalada coincidencia, no se podían utilizar los derechos de opción fiscales¹⁰⁹⁸.

En una línea cercana, Knobbe-Keuk¹⁰⁹⁹ propuso una separación entre los derechos de opción fiscales que son coincidentes con el Derecho mercantil, y los que establecen tratos discrepantes respecto a las normas mercantiles. En lo que concierne los primeros, se aplicaba plenamente el principio de conexión formal (*formelle Massgeblichkeit*), no pudiendo el contribuyente en la determinación de la base imponible apartarse de la valoración realizada en el balance mercantil¹¹⁰⁰. En la segunda categoría caben a su vez dos situaciones distintas. Una de ellas coincide con las normas fiscales que prevén tratos contables que son de utilización opcional y que representan beneficios fiscales. En otra categoría se recogerían las situaciones en las que el Derecho fiscal establece meramente un trato opcional que no cabe dentro de las posibilidades permitidas en la normativa mercantil, sin que, a pesar de ello, se vulnere

1095 CREZELIUS, § 5..., *cit.*, p. 325.

1096 KNOBBE-KEUK, *op. cit.*, p. 33, manifestándose contra la expresada hipótesis de interpretación.

1097 El Derecho fiscal admite las hipótesis A y B, mientras la norma mercantil sólo admite la hipótesis A. Sólo podrá aplicarse la hipótesis A, convirtiéndose la norma que prevé B en una norma inoperante (derogación).

1098 FÖRSCHLE, *op. cit.*, p. 1441, observa que al adoptar esta interpretación, siempre que a un derecho de opción fiscal no corresponda un derecho de opción coincidente en el Derecho mercantil, la única forma de observar la regla de conformidad es la no aplicación de los derechos de opción fiscales.

1099 KNOBBE-KEUK, *op. cit.*, p. 28

1100 Esta hipótesis es la que se aplica, según la autora, a la Mayor parte de las valoraciones sobre componentes de la renta, por ejemplo, la elección entre un método degresivo o lineal de amortización (KNOBBE-KEUK, *op. cit.*, p. 28).

ninguno de los “principios generales de una contabilidad ordenada”¹¹⁰¹. Respecto de los primeros supuestos, la autora consideraba¹¹⁰² que el contribuyente no podía dejar de aplicarlos igualmente en el balance mercantil. Aunque criticó la solución legal, la autora consideraba que esta solución estaba respaldada en las “cláusulas de apertura” del Código de comercio, que hemos mencionado con anterioridad. Ya respecto de la segunda categoría, la estudiosa defendió¹¹⁰³ que no podía aplicarse el principio de conformidad con las valoraciones concretas del balance (*formelle Massgeblichkeit*), pues se trataba de soluciones no admitidas según los principios contables mercantiles, y a los cuales no se aplicaban tampoco las “cláusulas de apertura” del Código de comercio.

Las tesis expuestas muestran que la fórmula que el legislador introdujo en 1990, que establecía la obligación de un ejercicio uniforme de los “derechos de opción fiscales”, y que intentó solucionar la inseguridad existente hasta entonces en el ordenamiento alemán respecto de la relación que se establecía entre la determinación de la base imponible y el balance mercantil, admitía por lo menos tres interpretaciones distintas, que suponían, a su vez, establecer la relación de prejudicialidad-dependencia con tres ámbitos diferentes.

Pero el concepto de derechos de opción, cómo el concepto que busca delimitar la conexión formal, presenta otro problema y éste es que no abarca, *prima facie*, los supuestos en los que exista no un derecho de opción en sentido propio, sino un “margen de apreciación”¹¹⁰⁴. Éstos son los supuestos en los que la norma establece un criterio de valoración vago, y que supone un amplio margen de discrecionalidad por parte del que aplica el derecho. Según Schneeloch¹¹⁰⁵, estos supuestos se diferencian de los derechos de opción porque, mientras que en éstos es la norma legal la que prevé expresamente distintas posibilidades, en los márgenes de apreciación también existen distintas posibilidades pero éstas no resultan de la norma, sino que son una “condición de hecho”. Y según el mismo autor, la norma de conformidad formal no se aplicaba a estos supuestos.

1101 *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung*.

1102 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 30.

1103 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 33.

1104 “*Ermessensspielräume*”.

1105 **SCHNEELOCH**, *op. cit.*, p. 51.

4.3.8. La concepción de “los errores contables y de las decisiones de gestión” del derecho francés como concepto delimitador de la conexión formal.

Puede advertirse un claro paralelo entre los problemas de interpretación que se desprenden de la norma de conexión formal del Derecho tributario alemán, y los problemas de interpretación del artículo 52 del *testo único* italiano de 1973. El paralelismo reside en que, en ambos casos, se trata de establecer una articulación entre el principio de conexión formal, o sea, la obligación de respetar, en la determinación del beneficio imponible, las valoraciones concretas que se hayan realizado en el balance mercantil, y las normas especiales de valoración que se encuentran en el Derecho tributario. En términos más genéricos, el problema radica en establecer los límites del sistema de conexión formal.

El problema de la delimitación del ámbito de actuación del principio de conexión formal ha estado igualmente presente en el ordenamiento francés. En este sistema jurídico el problema se solucionó, parcialmente, mediante la teoría de “los errores contables y de las decisiones de gestión”¹¹⁰⁶, desarrollada por el *Conseil d'État*. Esta teoría fue formulada para solucionar dos problemas¹¹⁰⁷ que fueron, por un lado, el derecho del contribuyente a reclamar la rectificación de sus estados financieros y, por otro lado, el derecho del contribuyente de oponer a la Administración las valoraciones realizadas en un balance prescrito, es decir, cuyo plazo de modificación se agotó.

La teoría de “los errores contables y de las decisiones de gestión” se consagró en una sentencia de 1958¹¹⁰⁸, en la que el tribunal estimó que el contribuyente, al presentar su declaración de renta para fines de tributación, tiene el derecho de requerir una modificación (una rectificación) de sus estados financieros¹¹⁰⁹, siempre que dicha modificación esté justifi-

1106 Un estudio profundizado sobre esta teoría puede verse **MICALETTI**, *La théorie des erreurs comptables et des décisions de gestion*, Institut de droit des affaires, Presses universitaires d'Aix-Marseille, Faculté de droit et de science politique, Marseille, 1995 ; y **AGOSTINI**, *Les options fiscales*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1983, pp. 37 *et seq.*

1107 Nos referimos a los comentarios de **DELMAT-MARSALET**, en la sentencia del *Conseil d'État* del 4 de Noviembre de 1970.

1108 *Arrêt C. E.*, 19 Marzo 1958, núm. 35368. Sobre el punto, ver *supra*, Capítulo II, 5.2.2.

1109 Se trata realmente de modificar las escrituras contables y no únicamente de alterar los componentes del beneficio neto extraído del balance mercantil a efectos fiscales, como hemos

cada por la necesidad de corregir un error, involuntario y cometido de buena fe, en el balance mercantil, que sea desventajoso para la situación tributaria del sujeto pasivo¹¹¹⁰. Dado que el carácter “involuntario y de buena fe” necesita para probarse unos elementos objetivos de valoración, el tribunal consagró una presunción de que el contribuyente no puede invocar la existencia de un error involuntario, cuando el trato contable que haya adoptado en su balance mercantil esté conforme con alguna opción de trato dejada al criterio del redactor del balance por las normas contables del *Derecho tributario*¹¹¹¹. Por otro lado, la opción realizada por el contribuyente dentro de las opciones admitidas por la norma tributaria se opone igualmente a la Administración, lo que supone que en un procedimiento de comprobación, las opciones correctamente realizadas por el contribuyente vinculan a la Administración¹¹¹². En otras palabras, siempre que la valoración adoptada en la contabilidad mercantil se acomode a las posibilidades previstas por el Derecho tributario, no podrá utilizarse una valoración distinta en la declaración tributaria de renta, aunque la normativa fiscal admitiese otra solución¹¹¹³.

Resulta claro que la teoría de “los errores contables y de las decisiones de gestión” consagra una forma de conexión formal y que, tal como la concepción alemana, tiene su fulcro en el concepto de “opción fiscal”. Pero además, en la formulación de la jurisprudencia francesa se deja aclarado que cuando el trato contable adoptado en el balance mercantil no se acomode dentro de las opciones del Derecho tributario, el contribuyente podrá, en principio, efectuar una modificación en la declaración

subrayado supra, Capítulo II, 5.2.2. (**PLAGNET**, *op. cit.*, p. 336; **DAVID/LATOURNERIE/FOUQUET/PLAGNET**, *op. cit.*, p. 299).

1110 **DAVID**, *The relation...*, *cit.*, p. 30.

1111 Según las conclusiones de M. Delmas-Marsalet, en C.E. 4.11.1970, 75 564, Bulletin Bleu F. Lefebvre, 3/1972, p. 215, “La decisión de gestión representa el ejercicio o el no ejercicio por parte del contribuyente de una simple facultad establecida por el Derecho tributario” ; y, en las mismas conclusiones “El error de derecho incide sobre el modo de registro contable de operaciones cuya naturaleza no se contesta, ya que la ley fiscal impone a los contribuyentes, para estas operaciones, una imputación contable determinada”.

1112 **AGOSTINI**, *op. cit.*, p. 8, define opción fiscal como el derecho otorgado por la norma fiscal, a un contribuyente en una situación jurídica determinada relacionada con el impuesto, de ejercer libremente una escoja que a la vez vincula al propio contribuyente y se opone a la administración.

1113 **DAVID**, *The relation...*, *cit.*, p. 31.

de renta. Sin embargo, determinar cuándo “la solución aplicada en las cuentas mercantiles no se acomoda dentro de las opciones del Derecho tributario” constituye un problema.

La jurisprudencia francesa estableció dos elementos importantes en la definición del concepto de “decisión de gestión”. Uno, que la “decisión de gestión” incluye tanto “el ejercicio o el no ejercicio por el contribuyente de una “facultad jurídica de opción”¹¹¹⁴, como el empleo de una solución dentro de un “margen de elección”¹¹¹⁵. Este aspecto resulta interesante de contrastar con el planteamiento de la doctrina alemana que hemos descrito, pues muestra como el juez francés tuvo igualmente la percepción de que en el principio de conexión formal se debían incluir tanto las verdaderas opciones (v.g. distintos métodos de amortización de las inmovilizaciones), por un lado, como, por otro, los criterios que dejan un margen de apreciación casuística (v.g. existencia o inexistencia de un riesgo que justifique constituir una provisión).

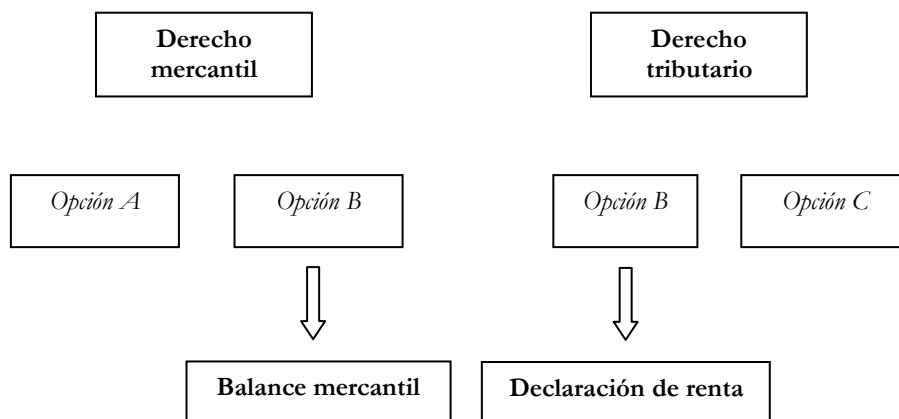
Otro aspecto de la definición que importa subrayar, es que las opciones contables que relevan para esta conexión son las establecidas en la normativa tributaria, en lo que desde luego se observa una correspondencia hincada con la fórmula normativa alemana relativa a los derechos de opción fiscales, mientras tanto derogada¹¹¹⁶.

1114 Sentencia del *Conseil d'État*, 8ème et 9ème sous-sections, 20 avril 1984, rec. núm. 37 050, et Conclusions de M. Le Commissaire du Gouvernement Léger.

1115 Conclusiones de M. Fabre, sobre la sentencia del *Conseil d'État* del 4 de Julio de 1979, núm. 5511, Rec. Lebon, en **DAVID/LATOURNERIE/FOUQUET/PLAGNET**, *op. cit.*, p. 300.

1116 Como ya fue señalado, la segunda frase del § 5.1 de la *Einkommensteuergesetz* alemana fue derogada con efectos a partir del 1 de Enero de 2009. Ver supra nota 353.

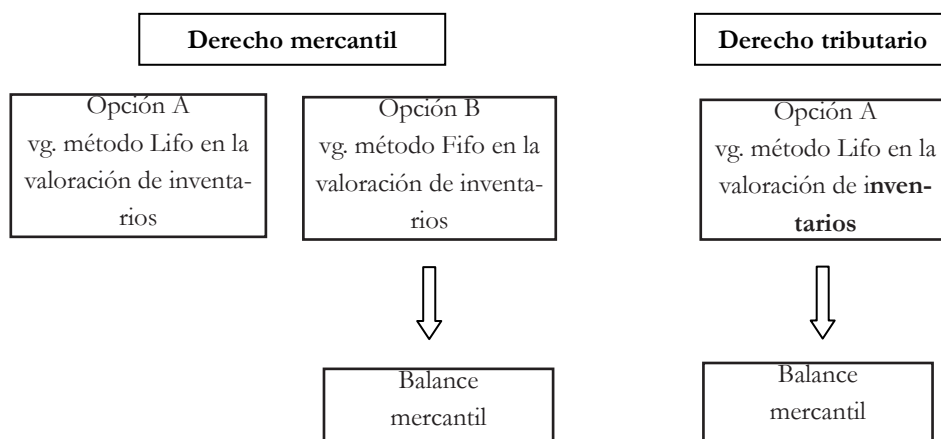
Existencia de varias opciones en la norma tributaria.



Nota: En el esquema, la normativa tributaria permite las opciones B y C. La opción B, realizada en las cuentas mercantiles, no sólo es correcta según el Derecho mercantil, sino que es igualmente admitida por la norma tributaria. Así, el contribuyente no podrá emplear la opción C, también permitida por la norma tributaria.

Partiendo de una comparación de las normas alemana y francesa, la primera de carácter legal y la segunda de carácter jurisprudencial, puede sentarse ya con gran seguridad que el principio de conexión formal, en general, tiene como campo de aplicación los criterios de la normativa tributaria que abren al contribuyente una opción de trato o un margen de decisión en la cuantificación de los hechos. Y así, si la norma tributaria no admite al menos dos opciones de trato para el mismo hecho, o cuando menos no deja un margen de apreciación en la valoración de un dado hecho económico, no se aplicará ningún principio de conexión formal.

Inexistencia de dos opciones en la norma tributaria



Nota: En el esquema, no existen opciones fiscales, pues la normativa tributaria impone la solución A. Toda vez que el contribuyente haya realizado la opción B en sus cuentas mercantiles, en conformidad con el Derecho mercantil, y toda vez que el contribuyente no puede emplear la misma opción en la declaración de renta, no podrá existir en este caso conexión formal.

Los criterios que dejan al contribuyente un margen de decisión son, directamente y en primer lugar, los criterios dictados por la normativa tributaria, pues sólo el Derecho tributario puede dejar al contribuyente un margen de decisión o imponerle una solución determinada¹¹¹⁷. Pero debe entenderse que si, en una situación concreta, la normativa tributaria remite a una norma mercantil que establece, a su vez, un margen de decisión, el Derecho tributario es aún el que abre este margen de decisión al contribuyente, mediante la norma remisiva. Consiguientemente, si la norma tributaria delimita el campo de la conexión formal, refiriéndose a las opciones y márgenes de decisión valorativa del Derecho tributario, implícitamente también se incluyen en este campo las opciones y los márgenes de decisión valorativa previstos en el Derecho mercantil, que se apliquen en la determinación de la renta imponible, en virtud de la norma remisiva.

¹¹¹⁷ Conviene no olvidar que se trata siempre de normas que contribuyen a delimitar la base imponible normativa, y consiguientemente quedan dentro de la reserva de ley en materia tributaria. En este sentido, **AGOSTINI**, *op. cit.*, p. 8.

Aún vale la pena analizar, a la luz del planteamiento que venimos exponiendo, algunos puntos en los que se establece una analogía con el derecho británico. Al contrario de lo que podría ser una idea bastante difundida, en el derecho británico no existe, como hemos dejado ya demostrado en el primer capítulo, ni una total separación entre la regulación de la determinación de la renta fiscal y la regulación mercantil, ni una total independencia entre la determinación de la base imponible y el balance mercantil concreto¹¹¹⁸. La cuestión del vínculo entre la determinación de la base imponible y el balance mercantil concreto se planteó a los tribunales británicos desde fechas tempranas y ninguno de los pronunciamientos permite concluir que se estableciese una regla de independencia o desconexión formal. De estos pronunciamientos hemos destacado dos en particular, que recordamos en este punto.

En el asunto *Highland Railway*¹¹¹⁹, decidido por los tribunales en 1889, el contribuyente, una empresa de ferrovía, consideró como gastos de capital, en sus estados financieros mercantiles, unos expendios que había efectuado con la renovación y la mejora de sus ferrocarriles. La consideración como gastos de capital tuvo como consecuencia que el valor no fue deducido en los resultados del ejercicio del año fiscal de realización de los expendios. A continuación, y tras haber distribuido dividendos con base en este balance, el contribuyente pretendió calificar como costes de explotación, para efectos tributarios, los mismos gastos que había calificado como gastos de capital, a efectos mercantiles, con la consecuencia de que el beneficio mercantil distribuable resultaba bastante superior al beneficio imponible. El contribuyente invocó, para justificar su procedimiento, los principios específicos de Derecho tributario, según los cuales el segundo procedimiento era el adecuado a efectos del cálculo de la renta a gravar. Podemos pues, deducir, que se trataba de una conducta admitida por una norma especial de Derecho tributario (era una de las opciones fiscales).

Sin embargo, el tribunal estimó que a pesar de que la calificación mercantil hecha por el contribuyente no tenía por qué ser vinculante a efectos fiscales, para que pudiese apartarse de ella el contribuyente tendría que probar haber cometido *un error* al considerar el gasto como un activo (gasto de capital) a efectos mercantiles. Resulta importante precisar que el procedimiento adoptado en el balance mercantil no constituía un error, ya que los dos métodos de valoración estaban aceptados en la práctica contable en estas fechas (las

1118 **SCHÖN**, *Internacional...*, cit., p. 431; **FREEDMAN**, *Financial and tax...*, cit., p. 78.

1119 *Highland Railway Co. Ltd. V. Balderston* (1889) 2 T.C. cit. en **BURGESS**, *Revenue...*, cit., p. 313.

opciones fiscales, de considerar el gasto como un activo o como un coste del año fiscal, eran coincidentes en el Derecho mercantil y en el Derecho tributario). De este modo, el pronunciamiento del tribunal supuso un principio totalmente idéntico al formulado por el *Conseil d'État* francés, consistente en que las valoraciones correctas realizadas por el contribuyente en su balance mercantil resultan perjudiciales para el cálculo de la renta imponible, excepto cuando resulten de un error involuntario.

En el segundo asunto¹¹²⁰, que se centró sobre un contrato de venta de mercancías, el contribuyente consideró el beneficio como realizado, para fines mercantiles, en el momento de la entrega de las mercancías, mientras que, para fines fiscales, pretendió considerar el resultado como realizado en un momento anterior a la entrega de dichos bienes. Quedó probado que ambos métodos correspondían a *prácticas aceptadas*, lo que supondría que ambos métodos serían admitidos para fines del cálculo de la base imponible. Pero el tribunal denegó la pretensión del contribuyente eligiendo en este caso el “método ordinario”, que había sido el practicado en los estados mercantiles. Habida cuenta que en muchos otros casos, anteriores y posteriores, los tribunales británicos han considerado inaplicables los métodos ordinarios, y así, por lo tanto, éste no constituye un criterio decisivo, y considerando también que el tribunal hizo prevalecer la valoración realizada en el balance mercantil, tal y como en el caso precedente, hay que extraerse del pronunciamiento al menos un indicio de una regla no explícita de conexión formal.

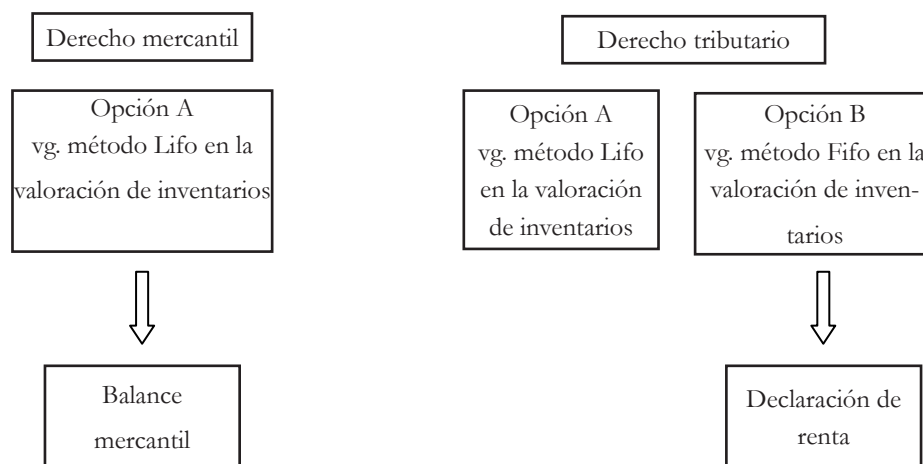
A partir de esta similitud de planteamientos que, de forma algo sorprendente, encontramos entre los dos ordenamientos mencionados, uno del sistema jurídico de Derecho civil y otro del sistema del *common law*, se puede confirmar que el principio de conexión formal tiene su campo de actuación en las opciones y los márgenes de decisión valorativa establecidos o admitidos por el Derecho tributario, sean esas opciones o márgenes establecidos directamente por la normativa tributaria o indirectamente por vía de una remisión, que existe tanto en el derecho francés como en el derecho británico y en el derecho alemán, a la normativa mercantil.

Lo anterior, sin embargo, no soluciona totalmente nuestro problema, ya que no hemos todavía aclarado si estas opciones o márgenes de decisión valorativa, en cuyo ámbito

1120 *J. P. Hall & Co. Ltd. V. I.R.C.* (1921) 12 T.C., p. 382, en **FREEDMAN**, *Profit...Parte I*, cit., p. 67.

actúa el principio de conexión formal, son únicamente aquéllos en los que exista una coincidencia con la normativa mercantil, o abarca igualmente aquéllos en los que no exista dicha coincidencia.

Opciones en la norma tributaria no coincidentes con el derecho mercantil



Nota: En el esquema, existe una opción fiscal, B, que no existe en la normativa mercantil. Si se mantiene la regla de la conexión formal para esta opción, ello implicará que el contribuyente que quiera beneficiarse de esta opción tendría que emplearla en sus cuentas mercantiles, a pesar de que no sea permitida por el Derecho mercantil.

Al incluirse en el campo de actuación del principio de conexión formal a las opciones o márgenes de decisión valorativa establecidos en la normativa tributaria sin correspondencia con la normativa mercantil, ello significa que, para aplicar dichas opciones o márgenes de decisión valorativa, el contribuyente debe aplicarlos también, con el mismo criterio y del mismo modo, en el balance mercantil, ocasionando el fenómeno de *heterointegración* del Derecho mercantil por el Derecho tributario.

En el derecho francés, la teoría de “los errores contables y de las decisiones de gestión” no ha aclarado totalmente este punto, pero es cierto que, en el pasado, el principio de conexión formal se aplicó en el caso de las normas fiscales que establecían regímenes de amortización de carácter subvencional, y por consiguiente no coincidentes con el Derecho mercantil. Debemos recordar que el mencionado fenómeno de heterointegración del Derecho mercantil por parte del Derecho fiscal ha sido el principal factor responsable por una

tensión que ha caracterizado la relación entre el Derecho contable mercantil y el Derecho tributario, y que por eso esa relación viene evolucionando en el sentido de un claro estrechamiento del campo de la heterointegración. La cuestión que prorrumpe entonces es si el principio de conexión formal podrá subsistir, quitándose de su campo de actuación a las opciones fiscales y los márgenes de decisión valorativa establecidos en la normativa fiscal. O, en otras, palabras, si ante una total eliminación de una heterointegración del Derecho mercantil por el Derecho tributario, y partiendo de un principio de que el Derecho tributario no puede realizar una aceptación plena del Derecho mercantil, eso significa un total vaciamiento del principio de conexión formal.

4.3.9. El modelo de conexión formal en el derecho español actual.

a. El principio de inscripción contable.

El principio de conexión formal, en el derecho español, está regulado en dos puntos distintos del actual Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades. El primero es el artículo 10.3, según el cual “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”. El precepto puede dividirse en dos partes. Una primera, donde se establece que la determinación de la base imponible tiene como punto de partida al “resultado contable”; y una segunda parte, donde se realiza una remisión a las normas de la contabilidad mercantil¹¹²¹. En esta segunda parte se establece, pues, lo que, siguiendo al modelo alemán, podríamos denominar conexión material¹¹²². En la primera parte del precepto se establece que el “resultado contable” constituye el punto de partida para la determinación del beneficio imponible. Como hemos visto para otros casos muy similares, como el italiano¹¹²³, la fórmula es pasible de interpretaciones tan diversas e incluso contrapuestas que termina vacía

1121 GARCÍA MORENO, *La base...*, cit., p. 93 y la bibliografía ahí citada; *vid.* también PÉREZ/PÉREZ, *op. cit.*, p. 302; y CLAVIJO HERNÁNDEZ, *op. cit.*, p. 211.

1122 BÁEZ MORENO, *op. cit.*, p. 46, emplea los términos “conexión normativa” (p. 36) y “determinación material”.

1123 Ver *supra* Capítulo III, 4.3.3. a 4.3.6.

de un contenido normativo¹¹²⁴. El problema interpretativo principal resulta de no explicarse cómo se articula i) la obligatoriedad de tomar al resultado contable mercantil como punto de partida para el cálculo de la base imponible con ii) la aplicación de los numerosos criterios contables de la normativa fiscal que en muchos casos son antinómicos con los criterios mercantiles. Así, sólo a partir de un análisis histórico de la evolución de las normas tributarias en el ordenamiento español, hemos podido concluir que el artículo 10.3 consagra en particular una regla de vinculación de la Administración al balance mercantil concreto regularmente preparado y aprobado, pero el mismo no soluciona el problema de delimitar el campo de conexión formal entre la determinación de la base imponible y las cuentas mercantiles.

El segundo lugar de la Ley del Impuesto en que aparece regulada la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil es el artículo 19.3 de la misma Ley, en la que se establece un principio general según el cual, no se aceptará para fines fiscales ningún componente negativo (coste o carga) en un momento anterior al de su inclusión en el balance mercantil; y de que no se aceptará la postergación de ningún componente positivo (ingreso o ganancia) con relación al momento de su inclusión en el balance mercantil. El principio, denominado en derecho español como principio de inscripción contable¹¹²⁵, traduce la consagración, en este ordenamiento, de un nexo entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil del tipo que hemos denominado como prejudicialidad-dependencia, con la consecuencia de que las valoraciones que el contribuyente haya realizado en su balance mercantil, cuando éstas resulten conformes con la normativa contable mercantil, tienen un carácter decisivo para su declaración de renta. Es decir, el contribuyente no podrá utilizar otras valoraciones para fines tributarios y las propias valoraciones son oponibles a la Administración tributaria, que tampoco las puede sustituir o apartarse de ellas.

Para demostrar que es así considérese el siguiente ejemplo:

Supongamos que el contribuyente, en el año N, incluyó en el lado activo del balance, el valor de 100 000 correspondiente al fondo de comercio de una adquisición a título onero-

1124 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 45 advierte sobre los problemas de interpretación del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en particular la falta de certeza que ofrece para extraer de él un principio de conexión forma.

1125 **GARCÍA MORENO**, *Breve...*, *cit.*, pp. 199-213; *La base...*, *cit.*, pp. 303 *et seq.*; **PÉREZ DE ALGABA**, *op. cit.*, p. 2.

so de una unidad productiva; y que optó por no realizar una amortización del mismo fondo de comercio en sus cuentas mercantiles, ya que las normas contables mercantiles no obligan a que lo haga. Su resultado contable en el año N es de 100 000.

Supongamos que esto se pasa con anterioridad a la Ley 16/2007. Y así, en el momento de calcular la base imponible del Impuesto sobre sociedades, el contribuyente se encuentra con el artículo 11.4 del Texto Refundido que decía que se podía deducir una dotación para amortización del fondo de comercio hasta la décima parte de su importe¹¹²⁶.

Si se considera únicamente el artículo 10.3, el procedimiento podría ser el siguiente:

Resultado contable: 100 000

Amortización sobre el fondo de comercio: – 10 000

Base imponible: 100 000 – 10 000 = 90 000

1126 El artículo 11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades recibió una nueva redacción con la Ley 16/2007 de 4 de Julio. El número cuatro del precepto estipula ahora: “Serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
- b. Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que no cumplan los requisitos previstos en los párrafos a y b anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél”.

Respecto del fondo de comercio, la nueva redacción implica las siguientes diferencias. El fondo de comercio no está ahora especialmente regulado pero se incluye en el ámbito del mismo artículo 11.4 al tratarse de un elemento del inmovilizado intangible. Sin embargo, la norma exige ahora como requisito para que pueda amortizarse que tenga “vida útil definida”. Este requisito, desde luego, resulta bastante difícil de demostrar con relación al fondo de comercio. Pero además, si en las cuentas mercantiles se optó por no amortizar, eso es una prueba prácticamente definitiva que realmente el administrador de la empresa considera que el fondo de comercio en el caso concreto no tiene una vida útil definida. Así que la nueva norma estableció, de una forma indirecta, una conexión formal para la amortización de todo y cualquier activo intangible. Cfr. **ÁLVAREZ MELCÓN**, *op. cit.*, pp. 62-64.

En este caso, se tomó al resultado contable como punto de partida únicamente como método para simplificar las cuentas, pues, en realidad, la opción realizada en las cuentas mercantiles de no amortizar el fondo de comercio no resulta prejudicial para el cálculo de la base imponible. No existe conexión formal.

Pero si consideramos ahora el artículo 19.3, vemos que este precepto no permite deducir una amortización sobre el fondo de comercio si la misma amortización no se incluyó en las cuentas mercantiles. La base imponible no podrá ser de 90 000 sino de 100 000, porque la opción de amortizar el fondo de comercio es prejudicial para el cálculo de la base imponible¹¹²⁷.

El ejemplo demuestra que es verdaderamente el artículo 19.3 el que establece de forma efectiva un sistema de conexión formal en el derecho español¹¹²⁸. De ello se podría concluir que una fórmula como la establecida en el artículo 19.3, similar a la del artículo 109 del actual *testo unico* italiano¹¹²⁹, resulta bastante más eficaz para la definición de la relación entre la determinación de la base imponible y las cuentas mercantiles que las fórmulas, quizás más significativas a nivel sociológico, y con su justificación incluso desde un punto de vista sistemático, pero menos rigurosas desde un punto de vista de técnica jurídica, contenidas en el artículo 10.3 de la normativa española o en el artículo 83 de la normativa italiana.

En lo que concierne los componentes negativos de la renta, la formulación de la norma española resulta prácticamente coincidente con la norma italiana: pueden imputarse en la base imponible, los componentes negativos que se hayan reflejado en el balance mercantil del propio ejercicio o de un ejercicio anterior. Pero la norma italiana no contiene una regla equivalente para los componentes positivos. En el precepto de la normativa española, por el contrario, queda expresamente determinado que no se aceptará la postergación de

1127 **MORENO ROJAS**, *p. cit.*, pp. 113-114.

1128 Se refiere a esta cuestión, de la posibilidad de derivar el principio de conexión formal del artículo 19.3, **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, pp. 64 *et seq.*, sin adherir a esta postura. Ya en un sentido que nos parece más acorde con nuestra interpretación, **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, pp. 342 *et seq.* Este último autor afirma que el principio de inscripción contable establece una “vinculación formal entre los ingresos y los gastos computados en la base imponible y su aparición en la cuenta de resultados” (*Idem*, p. 305). Sobre el derecho italiano, **MACARIO/MIELE**, *op. cit.*, p. 28 sostienen una tesis coincidente con la nuestra, afirmando que “el principio de previa imputación es un corolario del principio de prejudicialidad-dependencia”.

1129 *Testo unico delle imposte sui redditi* del 22 dicembre 1986, núm. 917.

ningún componente positivo (ingreso) con relación al momento de su inclusión en el balance mercantil¹¹³⁰. Es decir, si en el derecho español el sistema de conexión formal se asienta en el principio de inscripción contable, queda claro por otra banda, que el sistema de conexión formal se aplica tanto a los componentes positivos como a los componentes negativos de la renta.

b. La delimitación del perímetro de actuación de la conexión formal.

Falta analizar la manera en que el derecho español resuelve el problema de la delimitación del perímetro de actuación del principio de conexión formal, de caras a las normas valorativas especiales contenidas en los textos de la Ley y del Reglamento del Impuesto. La normativa tributaria española establece, como ocurre en los restantes ordenamientos, una larga serie de criterios específicos para la valoración de los componentes de la renta. Y como en todos los ordenamientos en los que rige un sistema de conexión formal, se plantea el problema de cómo se articula este sistema con las normas valorativas del Derecho tributario.

En el derecho español, el legislador utiliza dos técnicas fundamentales para articular la conexión formal con las normas valorativas tributarias. La primera consiste en establecer expresamente, para determinadas normas, una excepción al principio de inscripción contable¹¹³¹. Se trata de una técnica legislativa pragmática, que tiene la virtud de proporcionar una

1130 El apartado tercero del artículo 19.3 estipula:

“Tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”.

1131 Este es el concepto aplicable, desde luego, al régimen de “libertad de amortización”, previsto en el art. 11.2 LIS, y con relación al cual el propio art. 19.3 es el que exceptúa expresamente del requisito de inscripción contable (por ejemplo, **SANZ GADEA**, *Impuesto...*, cit., Vol. I, 2004, p. 584) a las amortizaciones practicadas según dicho régimen. Otros ejemplos en los que el legislador estableció una excepción al principio de inscripción contable de forma inequívoca, son el art. 15.1, segundo párrafo y el art. 20 *quater*, número 1, alinea c) 2º párrafo. La última disposición establece la posibilidad de deducir en la base imponible, como un componente negativo del beneficio gravable, el importe de las inversiones realizadas en el ejercicio para la adquisición de participaciones en los fondos propios de sociedades no residentes en territorio español, en

elevada seguridad al sistema. La segunda reside en introducir una dimensión temporal muy bien delimitada en el principio de inscripción concreta.

c. La dimensión temporal del principio de inscripción contable.

Muchas diferencias entre los criterios contables fiscales y mercantiles están relacionadas con el momento en el que se imputan los hechos económicos al balance, es decir, con el momento en que se consideran producidos los costes y los ingresos¹¹³². Es lo que ocurre, por ejemplo, cuando se presentan distintos métodos o diferentes tasas de amortización del inmovilizado, o cuando, en un contrato con pagos aplazados, existe la posibilidad de reconocer los costes o ingresos relacionados con esos pagos en distintos momentos, etc.¹¹³³. El principio de inscripción contable establecido en el artículo 19.3, al introducir una dimensión de continuidad en la regla de conexión formal, permite encajar estas diferencias en el mismo principio de conexión formal, admitiendo un cierto desfase temporal entre la imputación de los componentes en las cuentas mercantiles y la respectiva consideración para fines fiscales¹¹³⁴.

El desfase, no obstante, sólo se admite en determinadas condiciones. Y así: Se pueden deducir, para fines fiscales, los costes que se hayan considerado en la contabilidad mercantil de un ejercicio *anterior*. No se pueden deducir, para fines fiscales, los costes todavía no imputados en la contabilidad mercantil de ningún año, ni del corriente ni de un año anterior. Y se pueden sustraer de la base imponible del ejercicio, componentes positivos imputados en la contabilidad mercantil del mismo ejercicio, desde que dichos componentes positivos

determinadas circunstancias que la misma disposición enumera. El mencionado párrafo 2º del alinea c) dispone que “esta deducción *no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias*”, posibilitando así una deducción en la base imponible, de un componente negativo del beneficio que no se reconoció en el balance mercantil.

1132 **SCHÖN**, *Internacional...*, *cit.*, p. 433.

1133 Para una revisión de las diferencias de criterios contables en la contabilidad mercantil y en la normativa tributaria en España véase **MARTÍN/TEJERIZO/GALIARDO** (dir.), *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, Thomson/Aranzadi, 2ª ed., Cizur Menor, 2005, pp. 256 *et seq.*; y **FERREIRO/SARTORIO**, *Derecho tributario. Parte especial*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2004, pp.130 *et seq.*

1134 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, pp. 309 *et seq.* habla de una flexibilización del principio de inscripción contable.

hayan sido sometidos a gravamen, esto es, hayan sido incluidos en la base imponible, de un ejercicio anterior. Pero no es posible sustraer de la base imponible componentes positivos que hayan sido reconocidos en la contabilidad mercantil del mismo ejercicio si los propios componentes todavía no se sometieron a gravamen.

Supóngase un contrato de prestación de servicios continuado, firmado en el año N , con pagos aplazados a lo largo de los años N y $N1$. Supóngase que, en la contabilidad mercantil, la empresa contabiliza el primer pago (ingreso x) en el año N , según una opción correcta, desde el punto de vista mercantil; y que según la norma tributaria, podría optar entre imputar el propio ingreso en el ejercicio N o en el $N1$. A pesar de la opción fiscal, en este caso, la empresa ya no podría optar por no incluir el ingreso en la base imponible del año N . Pero al contrario, si la empresa hubiera contabilizado el ingreso en el año $N1$ en su contabilidad mercantil, nada impediría que imputase el mismo ingreso en la base imponible del año N .

Así, si el resultado contable en el año N antes del ingreso x (RC- x), es de 100 y el ingreso x es de 50, las dos hipótesis formuladas en el ejemplo se traducirían en los siguientes resultados:

Primera hipótesis: el ingreso x se contabiliza en el año N

Contabilidad mercantil (año N) RC- x : 100

+ x : 50

RC = 150

Base imponible: no puede excluir el ingreso x , luego no puede ser menor que 150.

Segunda hipótesis: el ingreso x se contabiliza en el año $N1$

Contabilidad mercantil (año N) RC- x : 100

RC = 100

Base imponible: el ingreso puede incluirse tanto en el año N como en el año $N1$.

En el primer caso, la base imponible del año N será mayor que el RC.

En el segundo caso, la base imponible del año N será igual al RC.

Podemos repetir el ejemplo con un componente negativo. Supóngase que en el mismo contrato, el sujeto pasivo es quien paga la contraprestación por el servicio. Y que en la contabilidad mercantil igualmente tiene la opción de contabilizar el coste correspondiente

sea en el año N sea en el año $N1$. Si opta por contabilizar el coste en el año N , nada obsta a que lo deduzca en la base imponible sólo en el año $N1$. Pero si opta por contabilizar el coste en el año $N1$, no podrá deducirlo en la base imponible en el año N .

Primera hipótesis: el coste x se contabiliza en el año N

Contabilidad mercantil (año N)	RC- ($-x$) :	100
	- x :	50
	RC	= 50

Base imponible: puede deducir el coste tanto en el año N como en el año $N1$.

En el primer caso, la base imponible del año N será igual al RC.

En el segundo caso, la base imponible del año N será mayor que el RC.

Segunda hipótesis: el ingreso x se contabiliza en el año $N1$

Contabilidad mercantil (año N)	RC- x :	100
	RC	= 100

Base imponible: el ingreso puede incluirse tanto en el año N como en el año $N1$.

En el primer caso, la base imponible del año N será mayor que el RC.

En el segundo caso, la base imponible del año N será igual al RC.

Los ejemplos muestran posibilidades de divergencia entre la contabilidad mercantil y la base imponible, relacionadas con distintos criterios de imputación temporal utilizados en una y otra. Los valores del resultado contable y de la base imponible no tienen obligatoriamente que coincidir dentro del mismo año, sino que pueden compensarse, bajo determinadas condiciones, entre años distintos.

Esta regla, que se encuentra también consagrada, aunque con diferencias, en el derecho italiano, no existió siempre¹¹³⁵. Lo contrario de dicha regla, que rigió por ejemplo en el derecho italiano hasta la entrada en vigor de la reforma de 1973, es el conocido principio tributario de la “autonomía de los ejercicios”¹¹³⁶. El mencionado principio, mediante las va-

1135 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 309.

1136 Sobre las múltiples implicaciones del principio fiscal de autonomía de los balances y sobre la superación del principio en el derecho italiano a partir de la reforma de 1973 *vid.* **ARRIGONI**, *La continuità dei bilanci ed il superamento del principio di autonomia dei bilanci*, Riv. Dot. Com., núm. 5, 1974, en particular pp. 778 *et seq.*; y también **MAZZA**, *L'autonomia...*, cit., p. 197.

riadas formas de concreción que tuvo a lo largo de la historia, tuvo múltiples implicaciones. Una de ellas fue la imposibilidad, para el contribuyente, de utilizar balances anteriores como prueba de los valores incluidos en la declaración fiscal de un ejercicio posterior. El principio fue el que dio origen, en el derecho italiano, a la conocida práctica de las reservas gravadas¹¹³⁷ y de las reservas ocultas. Considerado dentro del tema que nos ocupa, de la conexión formal entre la determinación de la base imponible y las cuentas mercantiles, el principio de autonomía de los balances significaba lo siguiente: ante una norma mercantil que determinase un coste superior al admitido según la norma fiscal, en un ejercicio *N*, el principio de inscripción contable no impedía al contribuyente de someter un beneficio imponible superior al beneficio mercantil en dicho ejercicio *N*; pero, cuando en el ejercicio *N1*, el contribuyente pretendiese incluir en la base imponible, el valor negativo no deducido en el ejercicio *N*, por ser *N1* el ejercicio de competencia fiscal, no lo podría hacer porque ello supondría un beneficio imponible inferior al beneficio mercantil en el año *N1*. El resultado práctico era que el contribuyente aplicaría, en el ejercicio *N*, el criterio fiscal tanto en el balance mercantil como en el cálculo de la base imponible, generándose un efecto de dependencia inversa¹¹³⁸.

La norma del artículo 19.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al igual que la norma del artículo 109¹¹³⁹ de la actual norma impositiva italiana, al permitir la detracción de costes imputados en un balance mercantil anterior; o la no imputación de ingresos cuya competencia fiscal sea anterior a la mercantil, impide el mencionado efecto de dependencia inversa, estableciendo un margen de máxima flexibilidad dentro del marco del principio de conexión formal. Es decir que, de acuerdo con el artículo 19.3, el sistema de conexión formal del ordenamiento español comporta un amplio margen para el ejercicio de opciones de imputación temporal distintas entre la contabilidad mercantil y la determinación de la base imponible. En cierta forma, podemos decir que el artículo 19.3 admite una limitación del principio de conexión formal¹¹⁴⁰.

1137 **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, nota 31.

1138 Sobre este problema, en el contexto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades española de 1978 se pronunció **GARCÍA-OVIES**, *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pp. 142-145.

1139 Ver *supra* nota 1030.

1140 Correspondiente a lo que en la doctrina alemana se conoce como *Einschränkung des Massgeblichkeitsprinzip* (**SCHEFFLER**, *Steuerrecht...*, *cit.*, p. 21).

El punto representa también una importante diferencia entre el sistema de conexión formal del derecho español – y también del derecho italiano – con relación a otros ordenamientos, por ejemplo el francés¹¹⁴¹. En este, el tema fue tratado bajo la designación de la teoría de la “corrección simétrica de los balances”¹¹⁴². Esta teoría, fue desarrollada por los tribunales franceses¹¹⁴³ para solucionar el problema derivado de la necesidad de corregir un determinado balance para fines fiscales y supuso un avance importante en la protección de la situación jurídica del contribuyente, al reconocer al contribuyente un derecho a la corrección *simétrica* de los balances anteriores afectados por la corrección de un balance posterior. El principio de la corrección simétrica de los balances fue desarrollado en el marco de la teoría ya mencionada con anterioridad de los “errores contables y de las decisiones de gestión”. De acuerdo con la regla enunciada según dicha teoría, el contribuyente sólo podrá ejercer el derecho a una corrección simétrica de un balance anterior, cuando se pruebe que la anotación contable que se pretende corregir resultó de un error y no de una decisión de gestión. Así, si en el ejercicio *N* el contribuyente practica una amortización mercantil superior a la que puede deducir en su declaración fiscal, en el ejercicio *N* esta diferencia resulta admisible (la amortización mercantil superior a la amortización fiscal, luego el beneficio mercantil es menor que el beneficio imponible). Ya en el ejercicio *N+1*, cuando el contribuyente pretenda, para compensar la diferencia del año anterior, practicar una amortización fiscal superior a la deducida en el balance mercantil del mismo ejercicio *N+1*, la diferencia no será fiscalmente aceptada porque la amortización fiscal excede la amortización mercantil en el mismo ejercicio. El contribuyente tampoco podrá beneficiarse de una corrección simétrica de la amortización mercantil practicada en el ejercicio *N*, una vez que dicha amortización no configura un error contable, sino más bien una decisión de gestión¹¹⁴⁴.

1141 En el derecho portugués, donde no existe una regla similar a la del artículo 19.3 de la LIS española o del artículo 109 del *testo unido sulle imposte sui redditi* italiano, los tribunales han sentado la posibilidad de corrección simétrica de los balances, basada en el principio de justicia en la tributación (Sentencia del Tribunal Central Administrativo do Sul de 21.6.2003, proc. núm. 5616/01) **AGUIAR**, *op. cit.*, p. 12.

1142 **RIPERT/ROBLOT**, *Droit commercial*, T. III, *Droit fiscal des affaires*, 5ª ed., L.G.D.J., Paris, 1997, pp. 279 *et seq.*

1143 *V.g.*, C.E. 31.10.1973, *req.* 88 207, Rec. Lebon., en **DAVID/ LATOURNERIE/ FOUQUET/ PLAGNET**, *op. cit.*, pp. 309 *et seq.*

1144 **RIPERT/ROBLOT**, *op. cit.*, p. 279-280.

d. El principio de que el beneficio mercantil no puede exceder del beneficio imponible

Ya vimos, por lo tanto, que el artículo 19.3 del actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades español fija el contenido normativo del principio de conexión formal. Pero los ejemplos enseñados de aplicación de las reglas del precepto han demostrado otro rasgo importante, que puede generalizarse a todos los sistemas de conexión formal. Y es que el principio de conexión formal puede coexistir con amplias divergencias entre el Derecho contable mercantil y las normas fiscales sobre la cuantificación del beneficio imponible, pues el artículo 19.3 permite acomodar las diferencias temporales entre el balance mercantil y las normas sobre la cuantificación de la base, y las diferencias temporales forman, efectivamente, la parte más importante del campo de divergencia entre el balance mercantil y la determinación de la base imponible¹¹⁴⁵. Por lo tanto, no puede sostenerse que una remisión normativa realizada por la norma tributaria al Derecho contable mercantil conlleve necesariamente una conexión formal, ni que, al revés, una conexión formal sólo pueda existir donde exista una amplia coincidencia sustantiva entre el Derecho contable mercantil y las normas fiscales sobre la cuantificación del beneficio imponible¹¹⁴⁶.

Los ejemplos enseñados demuestran igualmente que, en resultado de la aplicación de las reglas del artículo 19.3 y como regla general, el beneficio imponible puede ser mayor que el resultado contable pero no puede ser inferior al resultado contable¹¹⁴⁷. Para esta comparación el período de referencia no es el ejercicio presente sino todo el pasado, ya que el beneficio imponible puede ser inferior al resultado contable si la diferencia ya se gravó en un año anterior. Y así, hay que concluir que, en el derecho español, hoy día, rige la regla de que el beneficio imponible, en cada momento, puede exceder del beneficio distribuible considerado hasta ese momento, pero no puede ser menor que el beneficio distribuible reconocido hasta ese momento.

El principio tampoco es exclusivo del derecho español aunque no lo encontramos formulado tan distintamente en ningún otro ordenamiento. De hecho tiene raíces sólidas en

1145 **SCHÖN**, *Internacional...*, cit., p. 433.

1146 En el mismo sentido, **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 30.

1147 Sentencia del Tribunal Económico-Administrativo Central, núm. 00/3603/2005 del 15 de Marzo de 2007.

el derecho italiano¹¹⁴⁸ dónde, además, ha recibido una consagración legislativa por lo menos desde el *testo unico sulle imposte sui redditi* del 1973. La mayoría de la doctrina italiana afirma la existencia del principio en el derecho positivo de su país¹¹⁴⁹. En la doctrina alemana, Becker¹¹⁵⁰ afirmaba también la existencia del mismo principio no escrito en el derecho de su país en los comienzos del siglo XX, afirmando que el empresario, como regla general, no podría pretender mostrar en su declaración de renta una situación patrimonial menos favorable de la lucida en el balance mercantil, añadiendo que, por el contrario, el Derecho tributario no se oponía a que la situación expuesta en la declaración de renta fuese más favorable de la expuesta en el balance mercantil.

Lo dicho con anterioridad permite afirmar que el principio de que la renta gravable, considerada hasta un dado momento N, como regla general, no puede ser inferior a la renta lucida en las cuentas mercantiles hasta el mismo momento tiene cimientos sólidos en el Derecho tributario europeo del siglo XX¹¹⁵¹. Un análisis más detallado del significado de este principio general, que reputamos firmado en el artículo 19.3 de la Ley del Impuesto sobre sociedades española, se realizará en un momento posterior. Desde ya, se puede concluir que el principio, a más de auxiliar en la interpretación y en la comprensión del sentido del artículo 19.3, permite lanzar luz en la interpretación del sistema mismo de conexión formal y con-

1148 Una de las primeras referencias de que hay noticia en la literatura italiana es **QUARTA**, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, II, Milán, 1902, p. 222, citado en **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 5. La jurisprudencia ha afirmado el principio desde los albores de la tributación de los beneficios (Sentencias de la Commissione Centrale 8.4.1906, núm. 8126; 14.7.1906, núm. 9940; 17.1.1907, núm. 12905; 2.12.1912, núm. 51427, todas citadas en **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 5, nota 6).

1149 Entre los más recientes, **MONTI**, *op. cit.*, p. 31, para quien, por lo que se refiere al ordenamiento italiano, resulta posible afirmar “la subsistencia de un criterio general en virtud del cual la renta civilmente disponible no puede resultar superior a la renta fiscalmente relevante”; **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, pp. 954 *et seq.*, con una exposición detallada del principio; **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 167; **MAZZA**, *L'autonomia...*, cit., p. 200. Contra, negando la existencia del principio, **NANULA**, *op. cit.*, p. 790.

1150 **BECKER**, *op. cit.*, pp. 24-25.

1151 Aunque, por lo que se conoce, sólo la doctrina italiana y alemana lo hayan planteado en estos términos. En Italia, **QUARTA**, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, II, Milán, 1902, p. 222; en Alemania, **BECKER**, *op. cit.*, pp. 24-25.

cretamente forma un dato decisivo para comprender como se articula la regla de conexión formal con las normas especiales valorativas del Derecho tributario.

e. El principio de inscripción contable ¿tiene un efecto limitado al aspecto cuantitativo de los componentes del beneficio o se extiende a la calificación?

El principio de inscripción contable establecido en el artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades español tiene sus efectos más evidentes en el aspecto cuantitativo de los componentes de la renta. Un ejemplo aclarador puede ser el de las amortizaciones del inmovilizado. Tanto las normas mercantiles como las tributarias permiten la utilización de diferentes métodos de cálculo de la amortización del inmovilizado. Al calcular la amortización para fines mercantiles el contribuyente puede utilizar un determinado método y aplicar otro distinto en su declaración de renta. Lo que importa, en el momento de calcular la base imponible del impuesto, es que la dotación fiscal no puede ser superior (elemento meramente cuantitativo) a la dotación mercantil, aunque pueda ser inferior. Cuando sea inferior, se producen diferencias temporales entre el beneficio mercantil y el fiscal, que se corregirán a lo largo del tiempo, según el artículo 19.3¹¹⁵². Se ve como el método utilizado para calcular las dotaciones es irrelevante a la hora de aplicar el artículo 19.3, toda vez que se respeten las limitaciones cuantitativas.

A partir del ejemplo se podría inducir que el artículo 19.3 se aplica únicamente al elemento cuantitativo de los componentes de la renta y no ya al elemento cualitativo. Tómese como ejemplo al arrendamiento financiero. En algunas situaciones¹¹⁵³, el tratamiento fiscal puede divergir sustancialmente del régimen mercantil, no en términos meramente cuantitativos sino en términos de la calificación de los hechos económicos. La norma tributaria permite, en los casos señalados, que se deduzcan las cargas financieras satisfechas a la entidad arrendadora¹¹⁵⁴, mientras a nivel mercantil sólo es posible deducir el valor de la amortización económica, es decir, el valor correspondiente a la pérdida de utilidad sufrida por el bien en

1152 MORENO ROJAS, *op. cit.*, pp. 96-97; ÁLVAREZ MELCÓN, *op. cit.*, pp. 10-13; MARTÍN MESA, *Contabilidad y fiscalidad*, 1ª ed., Servicio de Publicaciones de la Universidad de Jaén, Jaén, 2009, p. 313.

1153 Las previstas en el artículo 115.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo.

1154 Artículo 115.5.

virtud de la depreciación por uso¹¹⁵⁵. De esta diferencia, en la generalidad de los casos, resultarán diferencias en los valores de los costes deducibles, pero estas diferencias valorativas están relacionadas con diferentes calificaciones que las dos normas realizan sobre el hecho económico que en este caso es el contrato de arrendamiento financiero. De hecho, para la norma tributaria, el arrendamiento financiero es tratado como un verdadero contrato de arrendamiento, es decir un contrato de cesión del uso de un bien y la carga financiera es un precio debido por esa cesión; mientras que para la normativa mercantil, en virtud el principio de la sustancia sobre la forma, el contrato de arrendamiento es tratado como una operación mixta en la que se adquiere económicamente (aunque no jurídicamente) un bien al propio tiempo en que se celebra con una entidad financiera un contrato de financiación. *Prima facie*, por lo tanto, las diferencias de calificación no serían relevantes para el principio de conexión formal en el derecho español. Y así, podría pensarse que el sujeto pasivo sería siempre libre de realizar distintas calificaciones a efectos mercantiles y contables toda vez que, a la hora de calcular el beneficio imponible, efectuase las necesarias correcciones de valor.

La distinción es tratada también en relación con la problemática de la delimitación del principio de conexión formal en el derecho alemán. La normativa del impuesto alemana, tras fijar, según la interpretación prevaleciente¹¹⁵⁶, el principio de conexión formal, establece una serie de criterios especiales de valoración. Como forma de compatibilizar estas normas especiales de valoración con el principio de conexión formal, varios autores han sostenido que este principio se aplicaría únicamente a la calificación de los hechos y a su inclusión en el balance¹¹⁵⁷ y no a la valoración de las partidas una vez incluidas y calificadas¹¹⁵⁸.

1155 **MORENO ROJAS**, *op. cit.*, pp. 56-58. **ÁLVAREZ MELCÓN**, *op. cit.*, pp. 55-73.

1156 **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 21.

1157 “Ein dem Grunde nach Massgeblichkeitsprinzip” (**SAUER**, *op. cit.*, p. 2369; **WOERNER**, *op. cit.*, p. 570; **SCHULZE-OSTERLOH**, *Die Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 550; **WEILBACH**, *op. cit.*, p. 1299).

1158 “Ein dem Bewertung nach Massgeblichkeitsprinzip“ (**Idem**). En la actualidad, tras la modificación de la normativa alemana de 2009 (*Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG*, de 25.5.2009), esta teoría interpretativa parece resultar superada (**SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 21; **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht*, *cit.*, p. 33).

En el derecho español al contrario, no cabe duda de que existe una conexión formal aunque limitada, en lo que concierne la cuantificación, pero ya no resulta tan innegable la existencia de la misma conexión en lo que respecta a la calificación.

Para analizar la cuestión importa empezar por señalar que, en la contabilidad, la calificación de los hechos, al igual que su valoración, es pasible de varias soluciones. Es decir, las normas contables establecen varias opciones también con relación a la calificación de los hechos económicos. En principio, el aspecto de la calificación no resulta decisivo para el que parece ser el fin principal del artículo 19.3, que es asegurar que el beneficio imponible no es menor que el beneficio mercantil expuesto hasta el mismo momento¹¹⁵⁹. Obviamente, si aceptáramos la interpretación de que el artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto se refiere al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias aprobada según los trámites de la normativa mercantil, entonces las calificaciones ahí realizadas serían preclusivas para el cálculo del beneficio imponible, por lo menos toda vez que la norma tributaria no disponga diferentemente. Sin embargo, caben respecto de esta solución todas las observaciones realizadas acerca de las dificultades en la lectura del precepto mencionado.

f. La actuación del mecanismo de corrección extracontable y los varios tipos de normas especiales valorativas tributarias.

1) Los tipos de normas valorativas especiales según su función.

Acabamos de ver, dentro de la normativa tributaria española, casos en los que, de caras a una norma fiscal discrepante del criterio mercantil, se puede realizar una adaptación de la valoración mercantil mediante una corrección extracontable sin romper con el principio de inscripción contable y, por ende, con el principio de conexión formal. Pero el análisis debe ir más lejos con el fin de intentar establecer algunas bases que permitan explicar las razones por las que, en algunos casos, la aplicación de los criterios fiscales se efectúa mediante un mecanismo de corrección extracontable dentro del principio de inscripción contable (conexión formal limitada, por analogía con la terminología alemana), mientras en otros casos el mecanismo de corrección extracontable rompe el sistema de conexión formal.

1159 Se acerca a esta problemática **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit, pp. 308 et seq.

Para llevar a cabo esta tarea, debemos partir de una distinción fundamental que se basa en la finalidad de las normas valorativas fiscales, es decir aquellas normas materialmente contables insertas en la normativa tributaria. Así, distinguiremos entre las normas valorativas que tienen como finalidad medir la renta efectiva del contribuyente, y las normas valorativas que, exactamente al contrario, tienen como finalidad excluir de la base imponible ciertas partidas de la renta efectiva. Estas últimas han sido tratadas sobre todo en la doctrina alemana e italiana como normas que establecen incentivos fiscales¹¹⁶⁰.

Esta distinción ha sido utilizada por distintos estudiosos para explicar las diferentes formas de articulación de las normas especiales del Derecho tributario con el principio de conexión formal. Así, por ejemplo, en el derecho italiano, Tomásín¹¹⁶¹ distingue dos clases de normas valorativas fiscales: las “normas en materia de determinación de la renta empresarial” y las normas “de naturaleza subvencional”. Respecto de las primeras, el autor sostiene¹¹⁶² que tienen la función de “enunciar principios contables correctos” y no de crear normas fiscales “en materia de determinación de la renta empresarial” discrepantes de dichos principios. Sobre la articulación de las dos clases de normas con el principio del balance único, el autor defiende que, cuando se adecuen a los “correctos principios contables”, las normas fiscales serán vinculantes para el balance mercantil. A pesar de que no se puede aplicar al caso español la última parte de la tesis del autor¹¹⁶³ – pues en el derecho español las normas fiscales

1160 Por ejemplo, en la doctrina alemana, **LEUCHT**, *op. cit.*, p. 2237; **SCHMITZ**, *op. cit.*, p. 14; **SÖFFING**, *Erhöhung...*, *cit.*, p. 313.

1161 **TOMASÍN**, *Contrasti...*, *cit.*, p. 57.

1162 **Idem.**, p. 55. Reviste interés resaltar la razón que según autor justificaría la inserción en la legislación fiscal de normas que “enuncian principios contables”. Para **TOMASÍN** (**Idem.**, p. 54) ello se debió al hecho de que los “principios contables” no se encontraban expresamente establecidos en el Derecho mercantil ni eran “extraíbles de la regulación civil o de otras fuentes inmediatas de derecho, y ni tampoco de la práctica corriente en materia de balance. Tampoco la doctrina financiera podía servir de ayuda ya que se encontraba dividida en varias escuelas, más interesada en subrayar la dificultad de uniformizar criterios y métodos que a buscar una uniformidad y armonización”.

1163 El planteamiento del autor debe considerarse dentro del contexto de una concepción de heterointegración del Derecho mercantil por el Derecho tributario, que el autor sostiene con base en el argumento de que el Derecho mercantil italiano no contenía, en aquél momento, una regulación material del balance suficientemente precisa como para adecuarse a la necesidad de seguridad y certeza del derecho (**Idem.**, p. 55).

nunca son vinculantes para el balance mercantil – en último análisis el planteamiento de Tomasín significa que en todos los casos en los que la norma fiscal tuviese como finalidad la determinación de la renta efectiva, valdría plenamente el principio de la conexión formal, pues la misma norma se aplicaría tanto para fines mercantiles como para fines fiscales.

En la doctrina alemana, Knobbe-Keuk¹¹⁶⁴ distingue igualmente, dentro de las normas valorativas contenidas en la legislación fiscal, las que se insertan en el ámbito de los “principios generales de una contabilidad ordenada”¹¹⁶⁵ de las que no se incluyen dentro de estos principios. Respecto de la primera categoría, la insigne profesora consideraba que son los que se refieren “a la normal determinación de la renta efectiva”.

De igual modo, Beisse¹¹⁶⁶ distingue un sector dentro del Derecho tributario que resulta acorde con el Derecho mercantil y un sector no conforme con el Derecho mercantil¹¹⁶⁷. La última distinción, no obstante, puede levantar algunos problemas, ya que las normas de Derecho fiscal nunca son totalmente “conformes con el Derecho mercantil”. Si fuesen conformes, no sería preciso que el legislador las formulase por segunda vez en el Derecho fiscal, a no ser en el caso particular de que se tratase de una especificación de una norma general, pero no es ésta la función de las normas mencionadas. La mayor parte, por no decir la totalidad de las normas a las que se refieren estos autores, tienen una función de sustituir el margen de indeterminación¹¹⁶⁸ de los criterios contables mercantiles por unos parámetros de

1164 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, pp. 28 *et seq.*

1165 *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung* o GoB.

1166 **BEISSE**, *Zum Verhältnis...*, *cit.*, p. 637.

1167 En el mismo sentido **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 21.

1168 La Mayor parte de la doctrina está de acuerdo en que las normas valorativas del Derecho tributario, por lo menos las que se incluyen en la categoría a la que nos referimos de las normas dirigidas a la determinación de la renta efectiva, responden a una finalidad de colmar la imprecisión propia de muchas de las normas contables mercantiles, reduciendo el margen de enjuiciamiento subjetivo que las dichas normas dejan al redactor del balance. Sin embargo la doctrina emplea distintos términos para designar esta característica de imprecisión de las normas contables mercantiles. Un término que se utiliza con recurrencia es el de “discrecionalidad de las normas contables”. Así por ejemplo **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 16, al referirse a la regulación contable establecida en la “IV Directiva”(Cuarta Directiva del Consejo nº 78/660/CEE de 25 de Julio de 1978 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad), advierte sobre la existen-

cia en estas normas de un amplio grado de autonomía tanto “cualitativo como cuantitativo” atribuida al redactor del balance y afirma que se trata del fenómeno de la *discrecionalidad*, que “existe siempre que la descripción de los comportamientos jurídicamente debidos se efectúa por la norma de modo incompleto y el completamiento del modelo normativo se realiza mediante un proceso de *heterointegración* exigido al órgano destinatario del precepto y consistente en una actividad de razonamiento de éste último, que realiza valoraciones y elecciones que no están encerradas dentro del esquema normativo que hay que completar. La discrecionalidad sería por tanto, según el autor citado, «una de las posibilidades de las que se sirve el legislador en la formación de las normas» y se resuelve en conferir un poder normativo a los destinatarios del poder discrecional”. También utiliza el término discrecionalidad, para referirse a la imprecisión de las normas contables, **TURRI**, *Necessità di un rinvio alla tecnica circa il contenuto del bilancio*, Riv. Dot. Com., Año XXVI, 1975, p. 277. El tema de la discrecionalidad ha sido estudiado, como se sabe, sobre todo en el ámbito del Derecho administrativo donde se define como “el poder reconocido a la autoridad, de realizar una elección entre varias opciones posibles. En este sentido, el poder discrecional es el exacto opuesto del poder denominado vinculado, es decir de aquel poder que puede concretarse, verificados ciertos supuestos, en una sola decisión, sin que sea consentida a la administración ninguna elección alternativa” (**BARONE**, *Discrezionalità, I) Diritto amministrativo*, en Enciclopedia Giuridica, Vol. XI, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 1989). Así, el tema de la discrecionalidad ha estado estrechamente conectado con la actuación de los órganos de entidades públicas, dotados de poderes de autoridad. También en el campo del Derecho tributario, donde se han llevado a cabo algunos estudios sobre el tema, la discrecionalidad aparece casi siempre analizada desde el punto de vista de la actuación de la administración tributaria (en este sentido *vid.* por ejemplo, **MORENO FERNANDEZ**, *La discrecionalidad en el Derecho tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1998; **URIOL EGIDO**, *La discrecionalidad en el Derecho tributario, hacia la elaboración de una teoría del interés general*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002; **GÓMEZ CABRERA**, *La discrecionalidad de la Administración tributaria : su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, McGraw-Hill, Madrid, 1998; o **ALGUACIL**, *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores : la problemática de su control judicial*, Diálogo, Valencia, 1999). Por el contrario, con relación a las normas contables del Derecho mercantil, de lo que se trata es de una discrecionalidad que se deja a los redactores del balance en el ámbito de relaciones jurídicas de Derecho privado. Así, deberemos cuestionar si el término discrecionalidad es lo adecuado para denominar la característica resultante de la imprecisión o flexibilidad de las normas contables. **KELSEN**, *Teoría pura del derecho*, 7^a ed., Porrúa, México D.C., 1993, pp. 349 *et seq.*, trata el tema de la discrecionalidad dentro del marco más genérico de la indeterminación. El ilustre maestro establece una distinción entre dos categorías principales de “indeterminación (*unbestimmtheit*) de las normas: la intencional y la no intencional. La primera, la indeterminación intencional, existe siempre que una norma legal válida confiere a ciertos sujetos la facultad de elegir entre varias

conducta más rígidos y más objetivos¹¹⁶⁹. Parece ser más acertada la distinción de las normas

soluciones de aplicación de la norma. Da como ejemplos de esta forma de indeterminación la norma que otorga a un órgano de la administración el poder de tomar las medidas necesarias para evitar la expansión de una epidemia, o la norma que reconoce al juez el poder de graduar una pena. **KELSEN** atribuye utiliza el término “discrecionalidad” para denominar esta forma de indeterminación (**ENDICOTT**, *op. cit.*, p. 60). Pero el autor comienza por advertir que sólo pretende tratar el problema de la interpretación del derecho por el órgano jurídico de aplicación del derecho, y no la interpretación del derecho que se efectúa por una persona privada. Por esta razón, podemos concluir, **KELSEN** no se refiere a las normas intencionalmente indeterminadas que confieren al intérprete privado el poder de elegir entre varias soluciones de aplicación de la norma. Habida cuenta de esta limitación del objetivo propuesto por el autor para su propio análisis, de los términos de la clasificación de **KELSEN** no resulta que la expresión “discrecionalidad” no se pueda aplicar también a las normas jurídicas que dejan al intérprete privado el poder de elegir entre varias soluciones de aplicación. Creemos pues justificado que se aplique el término discrecionalidad para hablar de las normas contables mercantiles. Sin embargo, debemos subrayar que no todos los supuestos de imprecisión de las normas contables se pueden reconducir al concepto de discrecionalidad propuesto por **KELSEN**ÚM. Si en algunos casos la norma contable establece una verdadera discrecionalidad en el sentido kelsiano, es decir una indeterminación intencional, como, por ejemplo cuando la norma establece distintos métodos alternativos para la valoración de existencias, ya en muchos otros casos la imprecisión de la norma contable aparece en la forma de una ambigüedad del término lingüístico utilizado, lo que se configura como una indeterminación no intencional. Por ejemplo, el principio de la veracidad del balance significa que las magnitudes financieras reflejadas en el balance deben ser verdaderas, esto es, no deben ser falsas. En esencia, se trata de una prohibición de reflejar hechos falsos en el balance. Desde este punto de vista, el principio no confiere al redactor una discrecionalidad, sino que establece un concepto vago o impreciso. Así, optamos por emplear el término “indeterminación” para referirse a la imprecisión de las normas contables, incluyendo en esta expresión tanto los casos de verdadera discrecionalidad como los de imprecisión de los conceptos legales.

1169 Lo hacen fundamentalmente con el objetivo de prevenir la elusión fiscal, mediante un uso arbitrario de las discrecionalidad establecida por las normas contables, como reconoce **BERLIRI**, *Bilancio contabile e bilancio fiscale nell'applicazione del nuovo codice*, 1942, *cit.* por SÁNCHEZ CALERO, *La determinación y la distribución del beneficio en la sociedad anónima*, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Delegación de Roma Roma-Madrid, 1956, p. 20. Para **SCHEFFLER**, *Abweichungen...*, *cit.*, pp. 7-9, la necesidad de seguridad jurídica está en la génesis de la Mayor parte de las normas valorativas del Derecho tributario y concretamente de las que eliminan derechos de opción previstos en el Derecho mercantil y las que reducen el margen de apreciación valorativa.

fiscales propuesta por Knobbe-Keuk, basada en la función de “determinar la renta efectiva”. Éstas son normas que establecen criterios para la determinación de la renta efectiva, pero introduciendo parámetros de objetividad y de certeza que no existen en las normas contables mercantiles. Al reducir el margen de indeterminación valorativa, no puede sostenerse que dichas normas sigan siendo conformes con el Derecho mercantil, pues hay por lo menos un conjunto de soluciones posibles según la normativa mercantil que dejan de ser posibles en el ámbito fiscal, o *viceversa*.

Ya si planteamos la cuestión al nivel de los principios rectores del Derecho mercantil en el tema de la valoración financiera – como los principios del devengo, de la prudencia valorativa, del coste histórico – constatamos que las normas fiscales a las que los autores mencionados se refieren no son contrarias a dichos principios. Realizan, eso sí, una reducción del margen de discrecionalidad de los criterios valorativos dentro de estos principios fundamentales del Derecho mercantil¹¹⁷⁰. Por consiguiente, siguen siendo normas valorativas a través las cuales el legislador pretende determinar la renta *efectiva* y en este aspecto se distinguen de la categoría de las normas fiscales de tinte *favorable* que examinaremos a continuación.

2) Las normas valorativas de tipo subvencional.

La segunda categoría de normas mencionadas, es la que está formada por las normas que establecen valoraciones de tipo subvencional¹¹⁷¹. En el derecho español, las normas

1170 TOMASÍN, *Contrasti...*, cit., p. 53-55.

1171 Nos referimos a un tipo de criterios valorativas que la doctrina, como por ejemplo, **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, cit., p. 668; o **WITTIG**, *op. cit.*, p. 527, suele incluir en la categoría de los beneficios fiscales, y en los que se incluyen, por ejemplo, las amortizaciones aceleradas o el diferimiento del sometimiento a gravamen de las plusvalías reinvertidas (sobre este último supuesto también **SOLER ROCH**, *Incentivos...*, cit., p. 64). Son dos los criterios que distinguen estas normas valorativas de las restantes y que permiten calificarlas como beneficios fiscales. El primero consiste en que estas normas valorativas excepcionan los principios contables y el segundo consiste en que tienen un carácter fiscalmente *favorable*, en relación con el principio contable aplicable. En este sentido, *vg.* **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 29, advierte que “con frecuencia son concedidos beneficios fiscales en forma de una posibilidad de registrar ciertos activos patrimoniales por un valor inferior al que resultaría de la aplicación de los principios contables. De esta forma el beneficio del período resulta falseado, en la medida en que se exhibe un beneficio inferior al que resultaría de los principios contables”. **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, p.

que establecen este tipo de valoraciones de carácter subvencional suponen, todas ellas, una ruptura del principio de conexión formal. Su aplicación se efectúa invariablemente, en la totalidad de los casos regulados en la Ley del Impuesto, mediante un mecanismo de corrección extracontable y no está supeditada a las limitaciones del artículo 19.3¹¹⁷².

Se trata de supuestos que, apartándose de los criterios mercantiles, conducen al cálculo de un beneficio imponible inferior al beneficio mercantil, pero no en virtud de la adopción de un método o criterio distinto de valoración de la renta efectiva, sino con el objetivo específico de sustraer de la base imponible una parte de la renta efectiva. Por ejemplo, cuando la norma fiscal permite el diferimiento temporal de la inclusión en la base imponible, de las plusvalías reinvertidas o destinadas a una reinversión, el legislador es consciente de que permite la detracción en la base de una fracción de la renta efectiva. Lo hace con el objetivo de incentivar la reinversión de los capitales propios generados en la empresa¹¹⁷³. Toda vez que conducen a un beneficio imponible menor que la renta efectiva, esas valoraciones estarían, en principio, en el ámbito de aplicación de la regla de inscripción contable. Pero, dado que se trata de una minoración de la renta efectiva con fines *extrafiscales* y el legislador no aprecia necesario, para lograr los fines de la norma, mantener la exigencia de conexión formal, dichas valoraciones se excepcionan expresamente del principio de inscripción contable¹¹⁷⁴.

6, advierte que ciertos bienes (...) pueden beneficiar de formas de infravaloración previstas por las normas tributarias con el fin de aligerar la carga fiscal”.

1172 **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 53.

1173 **SOLER ROCH**, *Incentivos...*, *cit.*, p. 64, considera como una de las hipótesis normativas que se pueden calificar de incentivos a la inversión en los impuestos sobre la renta, “la reinversión de incrementos patrimoniales (...) procedentes de la transmisión de activos fijos empresariales” en determinadas condiciones.

1174 **DZIADKOWSKI**, *Wider...*, *cit.*, p. 439, advierte que en el caso de las normas que crean beneficios fiscales, la conexión formal no tiene ninguna justificación, pues no sirve ningún fin jurídico. Un planteamiento totalmente contrario a lo expuesto es el que propone **ZIZZO**, *op. cit.*, pp. 167 *et seq.*, quien distingue las normas especiales del Derecho tributario, que fijan criterios de valoración especiales con relación a las normas mercantiles, según los intereses que el legislador intenta perseguir en cada caso. Según el autor, el legislador establece criterios de valoración divergentes de los mercantiles con fines fiscales y extrafiscales. En los primeros se incluyen la exigencia de certeza en la tributación y el interés en prevenir comportamientos elusivos o Evasivos. El segundo concierne diversos tipos de comportamientos que el legislador desea incentivar o desincentivar. Esta diferenciación de los fines perseguidos por la norma, en fines fiscales y

Éstas son, pues, normas que, además de un carácter de reglas especiales con relación al Derecho mercantil son también normas excepcionales con relación al principio de inscripción contable.

Hasta fechas recientes, una exclusión absoluta de los criterios valorativos de carácter subvencional del ámbito de aplicación del principio de conexión formal, como la que se produce en el derecho español en el momento actual, no existía en los ordenamientos francés, alemán¹¹⁷⁵ o italiano y éste era el origen de los más complicados problemas que se planteaban en estos ordenamientos, en cuanto a la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil.

3) Las normas valorativas especiales destinadas a la determinación de la renta efectiva.

En la primera categoría de normas supramentadas – la que está formada por las normas cuya finalidad consiste en la determinación de la *renta efectiva* – coincidimos con los autores citados, en que, en general, dichas normas no son absolutamente discrepantes, sino que se derivan de los principios contables del Derecho mercantil¹¹⁷⁶.

extrafiscales, a su vez, tienen un reflejo en las características de las normas, concretamente en su ámbito de aplicación. Las normas especiales que tienen fines fiscales “habiéndose sido introducidas en el ordenamiento por exigencias de técnica de la normación tributaria, están por naturaleza destinadas a operar exclusivamente en el ámbito tributario, y – por lo tanto – a regular únicamente la actividad de determinación de la renta de la empresa a reflejar en la declaración. Por su parte, las normas incentivadoras o desincentivadoras, ya que satisfacen exigencias de orden extrafiscal, no se someten al mismo límite.”

1175 En el derecho alemán, con la modificación del § 5.1 efectuada en 2009 (Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) de 25.5 2009), que eliminó la frase segunda del precepto –“ Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben“ – el legislador pretendió precisamente poner fin a la aplicación de la regla de conexión formal en el ámbito de los beneficios fiscales (KERN, *Die Erstellung einer Einheitsbilanz vor dem Hintergrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes*, GRIN, Norderstedt, 2009, p. 9).

1176 No utilizamos la expresión “principios contables correctos” o “principios generalmente aceptados”, porque consideramos que no existen dichos principios. Como hemos aclarado con anterioridad (Capítulo III, punto 3.4.3.), los principios contables que existan en un determinado ordenamiento son principios de derecho positivo, y no son, ni tienen por qué ser, similares en

Estas normas, una vez que su función es la de aportar objetividad y certeza a los principios del Derecho mercantil¹¹⁷⁷, no originan una total antinomia con los criterios contables, sino que establecen límites a la valoración que se puede derivar de los principios contables. Pueden, concretamente: establecer la no deducibilidad de ciertos costes; establecer límites máximos a la deducción de otros costes; fijar, tanto para los componentes positivos como para los componentes negativos, un criterio de imputación temporal distinto del criterio mercantil; o establecer un criterio de valoración distinto del establecido en la normativa mercantil.

No cabe duda de que la función primacial de estas normas es aportar seguridad y objetividad a la regulación sobre la determinación de la renta a efectos tributarios¹¹⁷⁸, restringiendo los márgenes de libre enjuiciamiento en los juicios valorativos. No obstante, resulta incuestionable que la mencionada rigidez de criterios puede implicar discrepancias en las valoraciones resultantes de la aplicación de dichos criterios fiscales, respecto de las valoraciones que resulten de la aplicación de las normas mercantiles¹¹⁷⁹. Y si preguntamos por las razones que llevan al legislador a fijar, en las situaciones mencionadas, unos criterios distintos a los mercantiles, vemos que los diversos casos que se integran dentro de esta categoría encierran lógicas bastante distintas.

los distintos ordenamientos. Sobre el tema, defendiendo la validez relativa de cualquier sistema de principios contables, *vid.* el estudio de **IBÁÑEZ GARCÍA**, *¿Contabilidad principalista o reglamentista?*, RDF, núm. 266, 2002, pp. 975-1051.

1177 **LIBONATI**, *op. cit.*, p. 56.

1178 **FANTOZZI**, *Le valutazioni...*, *cit.*, p. 840; **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 18.

1179 **SCHNEIDER**, *Otto H. Jacobs' „Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz“ und dessen Stellung in der Wissenschaftsgeschichte steuerlicher Gewinnermittlung*, DB, núm. 23 (2000), p. 1243, reproduciendo el pensamiento y enseñanza de JACOBS, refiere un conflicto entre distintos fines existentes en el Derecho tributario respecto de la tributación del beneficio: de un lado, el principio de igualdad en la tributación demandaría una determinación periódica de un beneficio “efectivamente obtenido”. Teóricamente, el beneficio calculado según el concepto económico es el que proporciona una mensuración más adecuada de ese beneficio “efectivamente obtenido”. Pero la determinación de un beneficio imponible según el concepto económico conduce a una vulneración del principio de certeza en la tributación. La vulneración del principio de certeza resulta fundamentalmente de la “incerteza respecto del futuro”.

Algunos de los supuestos indicados, (límites a las dotaciones para provisiones, revaloración por el valor de mercado) pueden incluirse en la categoría que Mazza designa como valores “estimativos”¹¹⁸⁰. En estos casos, mediante los criterios fiscales, el legislador establece límites a la actuación del principio de prudencia valorativa. Al fijar estos límites, el legislador toma decisiones sobre el momento en que ciertos componentes positivos y negativos de la renta se consideran producidos y deben por ello influenciar la capacidad contributiva. Una vez que se trata de valores que no pueden ser conocidos objetivamente en el momento presente, el criterio fiscal puede verse como una estandarización del enjuiciamiento de estimativa. De una forma general, en estos casos, el legislador trata de establecer unos criterios fiscales que sirven para fijar la medida de la capacidad económica del contribuyente por el límite máximo de los valores admitidos según el principio de la prudencia valorativa.

En otros supuestos (*u.g.* límites máximos de amortización), el legislador establece también unos límites a la deducción de ciertos gastos, pero que no tienen una relación con el principio de prudencia. Se trata de casos en los que la valoración es, por naturaleza, “conjetural”, en el sentido propuesto por Mazza. Estamos aquí, por lo tanto, en el ámbito de los valores “conjeturales” del que habla el estudioso italiano. La fijación de criterios fiscales deriva de la necesidad de estandarizar la valoración en estos supuestos.

En otros casos (la retribución de fondos propios, multas y sanciones penales, gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, pérdidas de juego, donativos y liberalidades, el legislador enuncia, para unos supuestos particulares, criterios que no tienen que ver con el momento de la imputación de los componentes de la renta, sino con la calificación de ciertos componentes en relación con el proceso de formación de la renta. En estas situaciones estamos frente a unos valores “negociales”, en los que no existe margen alguno de decisión en la valoración, y en los que el legislador emite criterios de calificación rígidos. Estos criterios de calificación, no suponen una discrepancia necesaria con los criterios mercantiles, sino que *declaran*, dentro del ámbito de los principios fundamentales del Derecho mercantil, cómo deben calificarse ciertos componentes de la renta, para determinar una renta efectiva.

1180 MAZZA *L'autonomia...*, cit., p. 210.

En síntesis, en todos los supuestos señalados, el legislador busca limitar la discrecionalidad de la valoración a efectos fiscales dentro del marco de una renta *efectiva*, según el concepto de renta que el mismo legislador considera idóneo para expresar la medida de la capacidad económica. Todos estos criterios sólo pueden aplicarse dentro del marco del principio de inscripción contable, lo que, no obstante, no es inconciliable ni con la existencia de discrepancias en los criterios mercantiles y fiscales ni con el mecanismo de corrección extracontable. De hecho, en todos estos supuestos, los criterios fiscales, cuando sean discrepantes de los mercantiles, podrán aplicarse mediante un mecanismo de corrección extracontable, siempre que de la aplicación de dicho mecanismo resulte un beneficio imponible inferior al beneficio mercantil, o un diferimiento de la imputación de los componentes negativos.

5. EL FUNDAMENTO DE LA CONEXIÓN FORMAL.

5.1. *La función probatoria del balance mercantil concreto.*

Del análisis que hemos llevado a cabo, en el capítulo, de la evolución de los seis ordenamientos estudiados, resulta la conclusión de que, históricamente, la consagración de un principio de conexión formal tuvo dos motivos principales. Estos motivos son la función probatoria a efectos fiscales otorgada al balance mercantil concreto, y la concepción de que la medida de la capacidad contributiva, referida a la renta de una empresa, debe coincidir, en principio, con la magnitud de los beneficios disponibles para su distribución a los socios.

Respecto del primero de esos motivos – la función probatoria del balance mercantil – está conectado con una concepción clásica del Derecho civil pues ya en el *Corpus juris civile*¹¹⁸¹, la obligación de los comerciantes de mantener una contabilidad formalmente organizada tenía expresamente atribuida una función probatoria. Más tarde, la *ordonnance du commerce francesa*¹¹⁸² previó expresamente los casos en los que, con un carácter excepcional, los libros del comerciante podrían ser requeridos en juicio como medio de prueba. En el *code de commerce*, de 1807, la función probatoria de la contabilidad mercantil adquirió un carácter

1181 *Corpus juris civile*, D. II, 13, 10, §1.

1182 La *ordonnance du commerce*, aprobada en Francia en 1673, procuró codificar el Derecho mercantil francés.

preeminente¹¹⁸³. La generalidad de las leyes mercantiles europeas acogió a continuación la propia concepción¹¹⁸⁴.

Puede decirse que fue esta función probatoria del balance mercantil la que, originariamente, se trasladó al Derecho tributario, y más específicamente a los impuestos sobre la renta del capital¹¹⁸⁵. Hemos visto, de hecho, como las primeras leyes impositivas de los distintos países europeos establecieron desde un primer momento la obligación de anexas al balance la declaración de renta imponible¹¹⁸⁶. No cabe duda de que, en la actualidad, la obligación de presentar una copia del balance a la administración en el ámbito del procedimiento de estimación de la renta imponible conserva esta función probatoria¹¹⁸⁷. En el derecho ita-

1183 **LAGARRIGUE/PAVIE**, *op. cit.*, p. 17, afirman que en el *code de commerce*, las normas contables responden a la principal preocupación de regular la prueba en determinadas condiciones.

1184 En España, el art. 53 del código de comercio español de 1885 disponía: “Los libros de comercio que tengan todas las formalidades que van prescritas, y no presenten vicio alguno legal, serán admitidos como medios de prueba en las constataciones judiciales que ocurran sobre asuntos mercantiles entre comerciantes”. En la doctrina se refiere a la función probatoria del balance mercantil por ejemplo **RODRÍGUEZ ALTUNAGA**, *Derecho mercantil*, Imprenta Clásica Española, Madrid, 1917, p. 364.

1185 Se refieren a la función probatoria del balance mercantil en el ámbito de la determinación de la renta imponible **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, pp. 948 y 963; **MENTI**, *op. cit.*, p. 45; **FERRI**, *Manuale...*, *cit.*, p. 74; **DE MITA**, *Appunti di diritto tributario*, I, *L' imposta come istituto giuridico, i principi costituzionali in materia tributaria*, Giuffrè, Milán, 1987, p. 97.

1186 En España, la obligación de presentar a la administración “una copia de los balances ó cuentas anuales” fue consagrada en el Reglamento de la Contribución industrial y de comercio de 1896 (artículo 29); en Italia, una obligación equivalente se estableció en la *Legge núm. 4021*, de 24 de Agosto de 1877, que creó el impuesto “*de riqueza mobiliaria*” (artículo 25); y en Francia, la ley del *Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux* sometía a gravamen “las sociedades cuyos balances son obligatoriamente comunicados a la Administración del Registro, (...)”, bien como las personas o sociedades que hayan (...) remitido al controlador de las contribuciones directas un resumen de su cuenta de pérdidas y ganancias del año precedente, asumiendo el compromiso de proporcionar para soporte, si necesario, todas las justificaciones necesarias.

1187 **DE MITA**, *op. cit.*, p. 97; **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, p. 948; en España, por ejemplo, **SÁNCHEZ GUILLÉN**, *op. cit.*, p. 49; en Portugal, **OLAVO**, *Direito Comercial*, I, 2ª ed., Lisboa, 1974 (reimp.), en particular pp. 362 *et seq.*

liano reciente, la propia legislación fiscal¹¹⁸⁸ establecía expresamente que el balance constituía un medio de prueba a favor del empresario.

Si en el Derecho civil o mercantil, tradicionalmente, la contabilidad constituye prueba contra el empresario, es decir, sirve para probar las obligaciones del empresario¹¹⁸⁹, en el Derecho tributario el balance mercantil como medio de prueba actúa tanto contra como a favor del contribuyente. Así, como una consecuencia directa del principio de inscripción contable, la inclusión en el balance mercantil de hechos desfavorables para la situación tributaria del contribuyente o la no inclusión de hechos favorables constituyen una prueba contra el contribuyente, sin posibilidad de prueba en contrario¹¹⁹⁰. Pero el balance mercantil tiene también una función de prueba a favor del contribuyente¹¹⁹¹, respecto de los hechos incluidos en el balance que sean favorables a su posición, o de la no inclusión de los hechos que le sean desfavorables, ya que, exceptuados los casos de un balance irregular o deficiente, está vedado a la Administración fiscal cuestionar las valoraciones realizadas por el contribuyente en su balance mercantil, dentro del margen de libre enjuiciamiento establecido por la norma contable¹¹⁹².

1188 Artículo 39 del D.P.R.29.9.1973, núm. 600, relativo a la estimación de las rentas gravables con base en la contabilidad. Sobre el punto **POTITO**, *I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del testo unico delle imposte sui redditi*, Riv. Dir. Fin. e Scienza della Finanza, 1989, I, p. 29, “la exclusión de la posibilidad de el contribuyente probar circunstancias omisas en la contabilidad es una consecuencia necesaria del sistema de determinación del beneficio con base en la contabilidad”.

1189 **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, p. 963.

1190 Según opina **DE MITA**, *op. cit.*, p. 97, la ley establece en estos casos una sanción impropia, al crear una desventaja de carácter procedimental. Este tipo de sanción estaría justificada con base en que la norma fiscal establece para el contribuyente una obligación de probar, mediante el balance mercantil, la existencia de hechos que se son favorables.

1191 **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, p. 948.

1192 En este sentido se pronunciaron **MAGRANER MORENO**, *Estudio introductorio*, en VV. AA., *Impuesto sobre sociedades: Comentarios al reglamento*, escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, p. 55, en relación con la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, al afirmar que el artículo 16 de la citada ley contenía una regla de vinculación del sujeto pasivo a su balance mercantil, una remisión a las normas mercantiles y una presunción de veracidad a favor del sujeto pasivo; y **PERRONE**, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, RDFS, Vol. XLI, Parte II, 1982, p. 97.

La cuestión que cabe plantear es en qué medida esta función probatoria del balance mercantil dentro del proceso de estimación de la base implica una obligatoria coincidencia, total o parcial, entre las valoraciones realizadas a efectos mercantiles y las que se realicen a efectos fiscales, siempre que la norma valorativa aplicable permita más que una solución que el contribuyente debe elegir. Es decir, si la norma contable, intencionalmente, establece en favor del redactor del balance una libertad discrecional de optar por diversas soluciones valorativas, admitiéndose que para el mismo hecho puedan existir varias soluciones valorativas verdaderas, ninguna de las opciones excluiría la veracidad de las restantes. Así, la función de prueba realizada por el balance podría agotarse en la prueba de los hechos económicos que se toman como punto de partida para el cálculo de la base imponible, no implicando la imposibilidad de una modificación de estos valores en conformidad con las normas fiscales especiales¹¹⁹³. En este caso, lo que se buscaría a través del balance sería la conformidad de la declaración de la renta fiscal con la contabilidad de base¹¹⁹⁴, que sería suficiente para comprobar la veracidad de los hechos económicos valorados¹¹⁹⁵.

1193 En la doctrina italiana, **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, p. 955, plantea la cuestión en los siguientes términos: “tratáis (...) di stabilire se il reddito risultante dal bilancio (...) costituisce un *quid* solo riformabile in più sulla base delle variazioni previste (...) oppure, invece, il bilancio costituisce solo un documento contabile dal quale estrarre i valori negoziati durante l’esercizio”.

1194 **MENTI**, *op. cit.*, p. 12, explica que “la escrituración contable puede ser tomada por la norma fiscal como fuente de la cual se extraen los hechos patrimoniales, los componentes del activo y del pasivo, que son relevantes para la determinación de la renta. A esta función se añade una función de medio de prueba de la veracidad y de la completitud de los elementos del activo y del pasivo que el contribuyente asume como siendo los relevantes a efectos fiscales”; La misma distinción se realiza por **MAZZA** *L'autonomia...*, *cit.*, p. 210; y **VIGANÒ**, *Reddito economico di impresa e reddito imponibile*, Riv. Dot. Com., núm. 5, 1974, p. 742.

1195 Por ejemplo **WEILBACH**, *Das Gewicht...*, p. 1299, designa como *Massgeblichkeit* absoluta, o *Dokumentation- Massgeblichkeit* una obligación de conformidad de la determinación de la renta imponible con la “documentación del proceso económico”. Desarrollando un poco más este concepto, el mismo autor explica que la determinación del beneficio imponible, es decir el proceso de comparación de patrimonios (*Vermögensvergleich*) previsto en el § 4.1 de la *Einkommensteuergesetz* alemana, supone que esté rellena la *Dokumentation- Massgeblichkeit*, es decir, que exista una documentación contable, organizada en conformidad con las normas mercantiles que regulan la contabilidad empresarial. **WEILBACH** distingue claramente entre la contabilidad organizada (*Buchführung*) y la demostración financiera a través de la cual se determina el beneficio imponible, ya que afirma que la contabilidad (*die Buchführung*) debe permitir la “comparación de patrimonios” (*Vermögensvergleich*) que está prevista en el § 4.1 de la *Einkommensteuergesetz* y que es

El balance mercantil, realizado a partir de la contabilidad de base¹¹⁹⁶, incluye, al lado de los *valores negociados*, los *valores de opinión* (que a su vez incluyen los *estimativos* y los *conjeturales*)¹¹⁹⁷, que son los que resultan de un enjuiciamiento. Entre estos valores *de opinión*, esto es, que se fijan dentro de un margen de libre enjuiciamiento¹¹⁹⁸ permitido por la norma valorativa, y la contabilidad de base tiene que existir una correspondencia¹¹⁹⁹. Pero el valor *de opinión* implica una decisión que contiene un elemento relativo a los fines del balance¹²⁰⁰, lo que conlleva que el balance, en cuanto expresión sintética de la realidad financiera de la empresa, a pesar de que se realiza con base en los valores negociados, es el resultado de un conjunto de valoraciones cuya corrección debe apreciarse con referencia a unos fines que previamente se hayan individuado.

La determinación del beneficio imponible, siendo también una operación financiera de síntesis, contiene igualmente unos componentes valorativos definidos sin cualquier margen de enjuiciamiento, que coinciden con los valores negociados, al lado de otros componentes que resultan de valoraciones estimativas o conjeturales. Los primeros valores se prueban a través de la contabilidad de base, sin cualquier necesidad de la intermediación del balance mercantil. Respecto de la segunda clase de valoraciones, si éstas son, como hemos indicado,

la operación de demostración financiera a través la cual se calcula el patrimonio y los resultados. Las mismas consideraciones se encuentran en **SÖFFING**, *Offene...*, *cit.*, p. 244. La distinción se deriva de los §§ 243 y 238 del *Handelsgesetzbuch*; **BÁEZ MORENO**, *op. cit.*, p. 42, habla de una “conexión fáctica” con el significado de que la determinación de la base imponible se asienta sobre los hechos que subyacen a los documentos contables rendidos por el sujeto pasivo.

1196 **GALEOTTI-FLORI**, *op. cit.*, p. 957.

1197 **MAZZA** *L'autonomia...*, *cit.*, p. 210.

1198 Conviene recordar que la existencia de un “margen de libre enjuiciamiento”, en el concepto de **LARENZ**, *op. cit.*, pp. 289 *et seq.*, no significa una posibilidad de decisión arbitraria sino que supone una obediencia a determinados parámetros propios de la interpretación de las normas jurídicas.

1199 Por ejemplo, para que se pueda constituir una provisión para una deuda, lo que en sí implica un libre enjuiciamiento realizado con base en una evaluación del riesgo, tiene que existir una deuda, y ésta aparece necesariamente representada en la contabilidad de base con un valor negociado.

1200 **ONIDA**, *Natura...*, *cit.*, p. 903: “Las abstracciones racionalmente posibles en la formación del balance, pueden o deben ser diversas según el *significado económico que se pretende atribuir al valor de la renta y del patrimonio*”.

relativas a los fines que se desea alcanzar mediante el cálculo de la renta, entonces el balance mercantil sólo puede desempeñar una función de prueba, si concluimos que entre el balance mercantil y la determinación de la renta imponible existe una coincidencia en los fines. Sólo en caso de que exista una coincidencia teleológica podría sostenerse que el balance mercantil sigue teniendo una función probatoria con relación a la determinación de la base imponible. Esta función probatoria no incide en la realidad de los hechos económicos incluidos en el balance, pues éstos resultan probados a través de la contabilidad de base, sino que incide en la sinceridad de los libres enjuiciamientos valorativos realizados por el contribuyente¹²⁰¹. El balance sería, por tanto, la forma que el legislador fiscal tendría para probar que los libres enjuiciamientos valorativos realizados por el contribuyente en la declaración de la renta imponible, son los que reflejan la representación que el contribuyente realiza sobre la verdadera situación financiera de su empresa, y no necesariamente los que le proporcionan una carga fiscal menor¹²⁰².

Debemos entonces concluir que el argumento del balance como medio de prueba nos conduce a un raciocinio circular, pues no podemos demostrar el valor de este aspecto para la decisión, que tiene que ser tomada en el plano legislativo, entre establecer un principio de conexión formal o no establecer dicho principio, sin solucionar la cuestión de saber si, según los fines del balance mercantil y los fines de la determinación de la renta imponible, las valoraciones que resultan de un margen de libre enjuiciamiento deben coincidir.

1201 En el derecho alemán, una sentencia del *Reichfinanzhof* de 1923 [RFH 16.1.1923 (I A 236/22), RFHE 11, p. 249], citada por **WEILBACH**, *op. cit.*, p. 1299, estimaba que la determinación del beneficio imponible tiene en el balance elaborado “ordenadamente” su base más segura, y por consideraba que esta razón era la que justificaba el principio de la *Massgeblichkeit*.

1202 “El subordinar la detracción fiscal a una previa contabilización (o detracción) civil es, a final, en estos casos, el expediente adoptado para conseguir que, en el ámbito del perímetro establecido por los criterios fiscales, la opción del empresario incide sobre los valores reales”: **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 169.

5.2. Las utilidades civilmente disponibles como medida de la capacidad contributiva.

5.2.1. El concepto de capacidad contributiva aplicado a las utilidades empresariales.

El segundo motivo principal por el que históricamente se ha consagrado y se consagra hoy día en varios ordenamientos el principio de conexión formal es, como hemos afirmado al comenzar este epígrafe, la concepción según la cual la medida de la capacidad de contribuir¹²⁰³, relativa a la renta empresarial, coincide, en principio, con la magnitud de los beneficios civilmente disponibles para ser distribuidos¹²⁰⁴. Si así fuere, debemos considerar demostrada la condición indicada al final del epígrafe anterior, de que las valoraciones concretamente realizadas dentro de un margen de libre enjuiciamiento deben coincidir, en el balance aprobado según los trámites de la normativa mercantil y en la declaración de la renta fiscal, es decir, el redactor del balance debe ejercer su enjuiciamiento valorativo de modo uniforme en el balance mercantil y en la declaración de la renta a efectos tributarios¹²⁰⁵.

Una primera justificación que puede presentarse para sostener el principio consistente en que el beneficio mercantil representa una medida correcta de la capacidad eco-

1203 **TIPKE/LANG**, *Steuerrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 651, respecto de la conexión formal, considera decisivo averiguar si una vinculación al balance mercantil es la manera adecuada para determinar la capacidad económica”.

1204 La concepción mencionada, como hemos dicho con anterioridad, fue defendida tempranamente por **QUARTA**, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, II, Milán, 1902, p. 222. En la actualidad manifiesta **ANDREANI**, *op. cit.*, p. 100, que “la elección del legislador por un sistema de conexión formal responde a la exigencia de vincular la pretensión impositiva a la capacidad contributiva de la empresa, cuya expresión más evidente es sin duda representada por el resultado del balance del ejercicio”. El argumento que terminó teniendo una influencia decisiva en la consagración del principio de tributación con base en el balance mercantil fue el argumento de la *practicabilidad de la imposición*. **SCHEFFLER**, *Besteuerung von Unternehmen*, II, Müller, Heidelberg, 2010, p. 17, advierte que lo que motivó el legislador alemán del final siglo XIX a establecer el principio de relevancia prejudicial formal fue la creencia en que el beneficio distribuable representaba la capacidad contributiva de la empresa. En el mismo sentido manifiesta en la actualidad **GREEN**, *op. cit.*, p. 451.

1205 **HERRERA MOLINA**, *op. cit.*, p. 409, sostiene que “el principio de determinación de la base imponible a partir del beneficio contable *sólo es válido* en la medida en que refleje el rendimiento neto de la sociedad”.

nómica es la que se basa en la concepción que ve en el impuesto sobre las sociedades una anticipación de un gravamen que efectivamente debe recaer sobre la capacidad de los socios personas físicas¹²⁰⁶. Sin embargo, algunas razones de peso son aducidas por la doctrina que hacen que el argumento no pueda considerarse definitivo. Desde luego, la traducción legislativa rigurosa del mencionado principio supondría que no se sometiesen a gravamen los beneficios afectados a la reserva legal, ya que la reserva legal representa un límite impuesto por el legislador a la distribución de dividendos, cuya razón de ser reside en la necesidad de garantizar la conservación de la capacidad del capital propio societario para generar renta en el futuro, y en esta medida los beneficios pasados a la reserva legal no representan riqueza disponible¹²⁰⁷. Pero además, no pueden ignorarse los argumentos contrapuestos a la expresada concepción de la falta de capacidad económica de los entes jurídicos por los que defienden la tesis contraria consistente en que las sociedades y otros entes jurídicos detienen una capacidad económica propia¹²⁰⁸.

1206 Defiende esta postura, entre otros, **PÉREZ DE AYALA**, *Algunas sugerencias...*, cit., p. 75: “no puede, pues, negarse que, por su naturaleza y estructura, tal como es predominantemente considerado, el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas debe tipificarse como un impuesto anticipado que se recauda en cabeza de la sociedad, pero cuyos destinatarios son los socios”. **SALDANHA SANCHES**, *Manual...*, cit., p. 231 manifiesta que “la tributación de las sociedades es instrumental para el objeto de gravar la capacidad contributiva del sujeto persona física”. Sobre el punto vid. **TABELLINI**, *Brevi note in tema di imposta sul reddito delle società*, Biblioteca Delle Scienze, Università degli Studi di Pavia, Pavia, 2010, pp. 3 et seq.; y también **HERRERA MOLINA**, op. cit., pp. 393 et seq., quien sostiene la tesis de la capacidad autónoma de las sociedades.

1207 En el campo mercantil **GARRIDO** (dir.), *Estudios sobre la sociedad anónima*, II Vol., Civitas, Madrid, 1993, p.277, considera que “el beneficio social no distribuido no puede recibir la consideración de fruto de la acción, debido a que carece de la necesaria autonomía objetiva para ello”. En el plano tributario plantea este problema, sugiriendo que el valor de las reservas no debería someterse a gravamen, **FREEDMAN**, *Profit...*, I Parte, cit., p. 68.

1208 En este sentido, por ejemplo, **VISENTINI**, *L'imposizione sulle società nelle legislazioni estere*, en *Natura ed effetti economici di un'imposta sulle società. Atti del I Convegno di studi*, Roma 195, Giuffrè, Milán, 1955, p. 282; y **STAMMATI**, *L'imposta sulle società in Italia*, en *Natura ed effetti economici di un'imposta sulle società. Atti del I Convegno di studi*, Roma 195, Giuffrè, Milán, 1955, p. 317. En Portugal, **CASALTA**, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 484 et seq.: “Con independencia de saber si las personas jurídicas gozan, en términos estrictamente económicos, de una capacidad contributiva propia (...) lo cierto es que la naturaleza de las personas jurídicas no resulta incompatible con el deber fundamental de pagar impuestos y que este ha de

No pudiendo llegar a una solución del problema por vía de la capacidad económica de los sujetos personas físicas que reciben los dividendos, queda por solucionar el problema de la definición de la capacidad económica de las sociedades. En principio, el trasladar el referencial de la persona de los socios personas físicas hacia la sociedad no cambia el axioma fundamental de que la capacidad económica coincide con la *renta*¹²⁰⁹. Pero queda por solucionar el problema de cómo medir la renta de la empresa¹²¹⁰. Para examinar si el concepto de beneficio mercantil es el que mejor puede reflejar la capacidad económica de las sociedades, debemos empezar por acercarnos una vez más al problema de la variabilidad del concepto de renta¹²¹¹.

5.2.2. La relatividad teleológica del concepto de beneficio.

Hemos dicho con anterioridad, que compartimos la tesis mayoritaria entre los hacendistas¹²¹², de que no existe un concepto de renta único, idealmente correcto, sino varios conceptos de renta. Aunque la problemática desborda del campo de un análisis puramente

ser testado por el principio de la capacidad contributiva (aunque éste no) se proyecta sobre las personas jurídicas en los mismos términos en que sobre las personas físicas”. Ésta podría ser una situación más en que una idea válidamente formulada y útil en la ciencia económica (**MUSGRAVE/MUSGRAVE**, *Hacienda pública teórica y aplicada*, 2ª ed., trad. de LOZANO IRUESTE, J. M., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 365, han expuesto la tesis consistente en que los entes jurídicos no disponen de capacidad de contribuir propia) no puede trasladarse al campo del derecho. Sobre el punto ver también **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 169.

1209 Es la noción que encontramos por ejemplo en el artículo 4 número 1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades español: “Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo”. Sobre el punto, en España, **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 170 y la bibliografía ahí citada; En Alemania, **PEZZER**, *op. cit.*, p. 11.

1210 “Del principio de capacidad económica no se desprende automáticamente qué concepto de beneficio debe servir de base a la tributación”, afirma **SPENGEL**, *International...*, (I), cit., p. 32.

1211 **PEZZER**, *op. cit.*, p. 12.

1212 Numerosos tributaristas manifiestan la misma opinión: **CASALTA**, *O Quadro constitucional da tributação das empresas*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 2001, pp. 22-33; **FANTOZZI**, *Le valutazioni...*, cit., pp. 842; **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht...*, cit., p. 129; **THIEL/ LUDTKE-HANJERY**, *op. cit.*, p. 98.

jurídico, no puede ignorarse su trascendencia para una explicación metodológica sobre la forma en que el derecho resuelve la cuestión de la regulación de los aspectos materiales de la obligación contable¹²¹³. Resaltamos en primer lugar que, cuando afirmamos el carácter variable del concepto de renta, no estamos refiriéndonos al hecho de que existen diferentes propuestas alternativas de medición para un mismo concepto de renta¹²¹⁴, pues el hecho de que existan, en cualquier ciencia, varias teorías para explicar un mismo hecho, no implica nunca la conclusión de que el hecho no tenga una sola explicación válida. Tampoco nos referimos al problema de los varios métodos utilizados por la contabilidad para valorar los hechos económicos, y ni tampoco al problema de la falta de precisión, ya tratada, de los criterios de valoración¹²¹⁵.

La afirmación de una variabilidad del concepto de renta tampoco debe ser confundida con la afirmación de que resulta imposible medir la renta de forma absolutamente

1213 Existe, además, una larga lista de académicos justributaristas que han tratado el concepto de renta. V.g., **LANG**, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*, Otto Schmidt, Colonia, 1988.; **MOXTER**, *Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung*, Tübingen, Mohr Siebeck, 1982, pp. 9 *et seq.*; **VANONI**, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, en “Opere giuridiche”, Giuffrè, Milán, 1962, pp. 349-380.

1214 Este es el problema a que se refiere **WUELLER**, *El concepto de renta gravable*, HPE, núm. 48, 1977, p. 256.

1215 Importa, por consiguiente, no confundir el problema de la variabilidad del concepto de renta con el problema de la imposibilidad de una plena objetivación del enjuiciamiento contable. Por ejemplo, **ONIDA**, *Natura...*, *cit.*, p. 906, advierte que “de poco sirven las reglas de valoración fragmentadas e indeterminadas que pretenden limitar la discrecionalidad de los administradores, ya que de hecho no logran limitarla, como cuando, por ejemplo, disponen que las cuotas de amortización de las inmovilizaciones técnicas deben determinarse de modo a imputar sistemáticamente el coste del bien a los ejercicios a los que haya correspondido su utilización, o de modo a reducir (...) el valor del bien en la proporción del depreciación o de su consumo en el ejercicio correspondiente”. El mismo autor afirma a continuación: “es preciso reconocer abiertamente que no hay un criterio único y absoluto para determinar, en la sucesión de los balances anuales, la competencia de los componentes de la renta para cada ejercicio. En la primera afirmación, el problema al que el autor se refiere no es el problema de la variabilidad del concepto de renta sino el problema de la dificultad de concretizar en enjuiciamiento valorativo a través de unos parámetros objetivos, que puedan ser uniformemente aplicados. En la segunda afirmación, el problema al que el autor se refiere es el problema de la variabilidad del concepto de renta.

correcta¹²¹⁶, y de que, por lo tanto, las diversas formas de medir la renta deberían verse como intentos imperfectos de llegar a una magnitud que sería la única expresión idealmente correcta de renta. El problema del estadio de perfeccionamiento de los métodos que la ciencia financiera haya desarrollado para medir la renta y de su eficacia es un problema de la ciencia financiera, sobre el cual no manifestamos y que no interesa específicamente a nuestro tema.

El problema de la variabilidad de los fundamentos del concepto de renta está en la propia definición abstracta de renta. Lo que importa subrayar a los fines de nuestro análisis, es que existen varios conceptos de renta abstractamente válidos¹²¹⁷. La elección de entre los

1216 Aunque este es un problema sobre el cual los hacendistas han también llamado la atención (por ejemplo, **BOULDING**, *The concept of economic surplus*, en THE AMERICAN ECONOMIC ASSOCIATION, *Readings in the theory of income distributions*, The Blakiston Company, Filadelfia/Toronto, 1946, p. 659).

1217 Muchos de los conceptos teóricos de renta más elaborados y acreditados incorporan el factor variabilidad, como una de sus características. Por ejemplo, **HICKS**, *Maintaining capital intact: a further suggestion*, *Economica* IX (1942), reimpresa en **PARKER/HARCOURT** (eds.) *Readings in the concept and measurement of income*, Cambridge University Press, Londres, 1969, p. 133, afirma, sobre el concepto de renta, que “tenemos que estar preparados para emplear diferentes definiciones para distintos fines”. Para el autor citado, la renta se puede medir *ex ante* o *ex post*. En el primer sentido, la renta se define como “el valor máximo que una persona puede consumir durante una semana, pudiendo esperar ser tan rico al final de la semana como al principio” (**HICKS**, *Value and capital – an inquiry into some fundamental principles of economic theory*, Oxford University Press, Londres, 1946, p. 172, citado en **HOLMES**, op. cit., p. 74). De la definición se desprende que, para Hicks, el valor de la renta *ex ante* depende de las expectativas del sujeto, como el mismo autor admite al afirmar que “renta es un concepto subjetivo, dependiente de las particulares expectativas del individuo en cuestión” (*loc. cit.*, p. 109), lo que forma una primera fuente de variabilidad en el concepto hicksiano de renta. Cuando medida *ex post*, para el mismo autor, la renta es la suma del valor del consumo de un dado período con el valor de la acumulación de capital producida en el mismo período (renta *ex post* = consumo + acumulación de capital). La segunda definición excluye el subjetivismo, pero habrá que decidir cuando menos cuando deberemos elegir la medida de renta *ex post* e ignorar la medida *ex ante*. **HOLMES**, op. cit., p. 76, intenta solucionar el problema diciendo que la medida *ex ante* sirve para un análisis de comportamiento económico, mientras la medida *ex post* cobraría entera validez a efectos de medir la renta en una perspectiva del pasado. Otro de los economistas que pusieron de relieve la variabilidad del concepto de renta es **SELIGMAN**, *The income tax*, Nueva York, 1911, cit. por **WUELLER**, op. cit., pp. 270 et seq. En una primera formulación amplia de renta, el profesor

distintos conceptos de renta no tiene que ser aleatoria o totalmente libre, sino que ha de estar vinculada a los fines del acto de medir la renta¹²¹⁸. De hecho, no cabe duda, tanto entre los hacendistas como entre los juristas, de que los distintos conceptos de renta son relativos a los fines que se pretende alcanzar con el acto de medición de la renta¹²¹⁹. Es decir, el concepto

americano definió renta como “la cantidad de riqueza que fluye durante un período definido y que está a disposición de su propietario con fines de consumo, de forma que, al consumirla, su capital permanezca invariable”. Esta noción, que el profesor apellidó de “ordinaria”, es equivalente a esta otra: “en una sociedad basada en satisfacciones monetarias, la renta designa cualquier satisfacción de la que cabe desprenderse por dinero. Puede no ser renta monetaria pero debe ser capaz de transformarse en renta monetaria”. Años más tarde, a esta noción ordinaria, el autor contrapone que existen otros criterios que definen lo que es renta. El más importante – para no decir crucial – que no nos ofrece el análisis ordinario parece ser la “prueba de la realización”, - que se deriva del criterio de la separación”. Finalmente, la definición de **HAIG**, *The concept of income – economic and legal aspects*, en HAIG (ed.), *The Federal Income Tax*, Nueva York, 1921, cit. por **WUELLER**, *op. cit.*, pp. 273 et seq.: “el incremento o acrecentamiento de la capacidad de satisfacer las necesidades de una persona en un período determinado en cuanto tal capacidad consista en dinero en sí, o cualquier cosa susceptible de valoración monetaria”; y el concepto de **SIMONS**, *The definition of income, reimpreso de Personal income taxation*, University of Chicago Press, Chicago, 1938, en **PARKER/HARCOURT** (eds.) *Readings in the concept and measurement of income*, Cambridge University Press, Nueva York, 1969, p. 68: “el incremento de riqueza [en que riqueza significa “el valor de los derechos de propiedad acumulados”] durante un determinado período, sumado el valor de los gastos realizados con consumo”, difieren en que la definición de **HAIG** excluye el valor de la riqueza utilizada en consumo, mientras la definición de **SIMONS** la incluye. Pero como advierte **GASSNER**, *The influence of tax principles on the taxation of income from capital - a response*, en **ESSERS/ RIJKERS** (eds.), *The notion of income from capital*, IBFD, Ámsterdam, 2005, p. 37, no existe ningún fundamento teórico absoluto que permita decir en términos definitivos si un determinado tipo de consumo debe o no incluirse en un concepto de renta, sin la intermediación de una valoración social que tenga en cuenta las finalidades que se persiguen con la medición de la renta para una situación concreta.

1218 **SALDANHA SANCHES**, *A Quantificação...*, cit., p. 244; **ONIDA**, *Il Bilancio...*, cit., p. 202; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 198; **MACDONALD**, *Matching...*, cit., p. 484.

1219 **HICKS**, *Maintaining...*, cit., p. 133, ya citado; Cfr. también **SCHANZ**, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, Finanz-Archiv, 1896, cit. por **WUELLER**, *op. cit.*, p. 266, afirma que “necesitamos un concepto de renta para varias finalidades. Lo necesitamos si deseamos estudiar la estructura social (...) y los posibles cambios de esta estructura. Volvemos a precisarlo si el propósito consiste en familiarizarnos con los procesos relativos a la distribución de bienes.

de renta está caracterizado por un inevitable relativismo teleológico¹²²⁰. Y por consiguiente, a la hora de medir la renta, importa identificar previamente los fines que se persiguen con ese acto de medición¹²²¹.

5.2.3. Los fines jurídicos de la obligación mercantil de rendición de cuentas.

Hay que percatarse, sin embargo, de una conclusión apresada sacada a partir de una comparación superficial de los fines de la medición de la renta en la contabilidad mercantil y en la cuantificación de la renta a efectos de tributación. Se ha afirmado inúmeras veces¹²²² que los fines de la cuantificación de la renta a efectos fiscales no coinciden con los fines de la

Por últimos, pero no en último lugar, lo necesitamos a efectos fiscales si se desea que la tributación según la capacidad de pago constituya un principio efectivo de nuestro sistema tributario positivo”. También **SIMONS**, *Personal income taxation*, University of Chicago Press, Chicago, 1938, *cit.* por **WUELLER**, *op. cit.*, p. 277, hace preceder a su intento de definición de la renta gravable una formulación de la finalidad primaria a que hade servir el concepto. En este sentido, postula que la función de la definición de renta *gravable* es facilitar la “reducción” de la “desigualdad”. Finalmente, en fechas más recientes, **ROSE**, *Economic aspects of taxation of income from capital*, en ESSERS/ RIJKERS (eds.), *The notion of income from capital*, IBFD, Ámsterdam, 2005, p. 53, afirma que “la mejor definición de renta gravable desde un punto de vista económico es la que se extrae a partir de la consideración de los efectos deseables y reales de la imposición sobre la renta”. Ya específicamente dentro de la doctrina tributarista es obligatorio referir el estudio de **VANONI**, *op. cit.*, pp. 349-380, quien, tras un análisis de las principales aportaciones de la ciencia económica sobre este tema, concluye que el concepto de renta es un concepto funcional en hacienda: un concepto que el estudioso utiliza (...) para alcanzar unos fines particulares de índole teórica o práctica”.

1220 **MACDONALD**, *Matching...*, *cit.*, p. 484: “Profit measurement is a purposive activity”; En el mismo sentido, **ONIDA**, *Il Bilancio...*, *cit.*, p. 205; **SALDANHA SANCHES**, *A Quantificação...*, *cit.*, p. 244.

1221 **TIPKE/LANG**, *Steuerrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 651.

1222 En la doctrina italiana, **FANTOZZI**, *Le valutazioni...*, *cit.*, pp. 842; **ALLEGRINI**, *op. cit.*, p. 73; **DODERO/ FERRANTI/ IZZO/ MIELE**, *op. cit.*, p. 479; **BORIA**, *op. cit.* p. 309; En la doctrina anloamericana, v.g. **WHITTINGTON**, *Tax policy and accounting standards*, en JAMES (ed.), *Critical perspectives on the world economy*, Routledge, Londres, 2002; **PORCANO/ SHULL/ TRAN**, *op. cit.*, p. 478; **ENDRES**, *The Determination of corporate taxable income in the EU member states*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2007, pp. 6-7. En la doctrina española **MORENO ROJAS**, *op. cit.*, p. 12.

llamada “contabilidad financiera”¹²²³. Se suele situar la génesis de este planteamiento¹²²⁴ en un *leading case* del Supremo Tribunal de Estados Unidos – la sentencia *Thor Power Tool Co v. The Commissioner of the Internal Revenue*¹²²⁵ – en el que el Tribunal declaraba que mientras el objeto primordial de la contabilidad financiera es la provisión de información útil para la dirección de empresas, para los accionistas, acreedores y otros interesados, el principal objeto del sistema tributario es la equitativa recaudación de los ingresos públicos¹²²⁶. La supramentada concepción logró una repercusión apreciable sobre todo en la doctrina hacendística, sirviendo de base a la corriente que sostiene la eliminación del sistema de conexión formal¹²²⁷. Y es que en la actualidad este planteamiento ha recibido un nuevo impulso, relacionado con la evolución del contexto de la regulación contable y de la armonización fiscal en la Unión Europea¹²²⁸. La concepción, sin embargo, adolece de variadas fallas en su construcción, que conducen a una perversión en sus conclusiones.

El primer error concierne los términos de la comparación, ya que se suele comparar los fines de la tributación o incluso del impuesto sobre sociedades (primer término de comparación) con la contabilidad financiera (según término de comparación)¹²²⁹. Y se afirma entonces que la finalidad de la tributación o del impuesto es la recaudación¹²³⁰, mientras la

1223 La doctrina alemana es bastante crítica de la mencionada tesis. Contestan su validez, por ejemplo, **SPENGEL**, *International...*, (I), *cit.*, p. 30; **SCHÖN**, *Internacional...*, *cit.*, pp. 432-433; **REUTER**, *Die Bewertung von Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002*, Josef Eul Verlag, Colonia, 2007, pp. 27 e seq.

1224 Cfr. **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 175, nota 38.

1225 *Thor Power Tool Company v. Commissioner* (1979), US 439. Para un análisis desarrollado de la doctrina firmada en esta sentencia **GRAETZ/ GRISWOLD**, *Federal income taxation: principles and policies*, Foundation Press, Nueva York, 1985, pp. 873 *et seq.*

1226 Una extensa cita de la mentada sentencia en **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 55.

1227 **HORNGREN/ GARY/ ELLIOTT**, *Introducción a la contabilidad financiera*, 7ª ed., Pearson Educación, México, p. 331; **MORENO ROJAS**, *op. cit.*, p. 12.

1228 V.g. **GAMMIE et al**, *Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU*, CEPS, Bruselas, 2005, p. 53; **SLOT/GERRITS**, *op. cit.*, p. 409; **BIELEN**, *International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards and corporate tax base design*, en LANG, M., *Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community*, Wolters Kluwer, 2008, p. 479.

1229 **JAMES** (ed.), *Taxation: critical perspectives on the world economy*, Routledge, Londres, 2002, p. 399.

1230 **HORNGREN/ GARY/ ELLIOTT**, *Introducción a la contabilidad financiera*, 7ª ed., Pearson

finalidad de la contabilidad financiera es el suministro de información a una diversidad de actores para la tomada de decisión¹²³¹. Se trata de una transposición, quizás poco rigurosa y tergiversada, de la doctrina *Thor Power*, señalada con anterioridad¹²³². Obviamente, el objetivo de la tributación en general así como de cualquier impuesto en particular es la recaudación, es decir, es obtener los medios necesarios para financiar la actividad del Estado y de otros entes públicos. Pero, si por una parte es cierto que la recaudación es el objetivo primario de la tributación y, por ende, del Derecho tributario, por otra banda hay que subrayar que el Derecho tributario no tiene como objetivo una recaudación cualquiera, sino una recaudación según el principio de capacidad contributiva¹²³³. Por consiguiente, las normas de Derecho tributario que definen la base imponible tienen como objetivo definir una base imponible que coincida con la capacidad contributiva¹²³⁴. Como tal, si en el primer término de la comparación cambiamos “la tributación” por “las normas que definen la base imponible”, la diferencia, que anteriormente aparecía nítida, entre los fines de la cuantificación del beneficio a efectos tributarios y los fines de la misma cuantificación a efectos mercantiles empieza ya a enturbiarse.

Respecto del segundo término – la contabilidad financiera – y de los objetivos asignados a ella, subrayase la omisión de cualquier alusión al hecho de que en la génesis de la contabilidad que comúnmente se denomina “financiera” está una obligación – obligación en el sentido jurídico más estricto – de rendir cuentas. Se trata de una obligación *ex lege*, que resulta de la normativa mercantil. De hecho, el término contabilidad financiera, preferido de la ciencia hacendística, como que encubre la raíz jurídica y por supuesto ubicada en el Derecho mercantil, de la parte más importante de la contabilidad empresarial. Existe hoy día una contabilidad, que puede tener o no una regulación propia¹²³⁵, que está dirigida fun-

Educación, México, p. 331; **MORENO ROJAS**, *op. cit.*, p. 12.

1231 V.g. **DODERO / FERRANTI / IZZO/ MIELE**, *op. cit.*, p. 479; **FERNÁNDEZ/CASADO**, *Contabilidad financiera para directivos*, 5ª ed., ESIC, Madrid, 2008, p. 32; **JULIÁ/SERVER**, *Contabilidad financiera*, Universidad Politécnica de Valencia, Valencia, 2006, p. 61; **HORN-GREN/GARY/ELLIOTT**, *op. cit.*, p. 331.

1232 Sobre el punto **SCHÖN**, *Internacional...*, *cit.*, p. 431.

1233 **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht*, 13ª ed., Otto Schmidt, Colonia, p. 20.

1234 **ANDREANI**, *op. cit.*, p. 100.

1235 Acuérdesse que el Reglamento europeo núm. 1606/2002, del 19 de Julio 2002 sobre la aplicación de las normas contables internacionales (IAS) se aplica únicamente a las cuentas consolidadas de empresas admitidas a cotización en un mercado oficial. Según el artículo 4 del

damentalmente a los mercados de capitales¹²³⁶ y cuyo objeto principal es proporcionar a los inversores y otros interesados información fiable y rigurosa sobre la situación financiera de una entidad en un dado momento¹²³⁷. Pero hay que destacar que sólo un reducido número de empresas, en la actualidad, está admitido a cotización en un mercado financiero oficial. Lo que supone que para la inmensa mayoría de las empresas existentes, la razón por la que elaboran cuentas anuales y las aprueban según los trámites de la normativa mercantil es precisamente cumplir una disposición legal inserta en la legislación mercantil que hace obligatoria la rendición anual de cuentas. La Cámara Internacional de Comercio, que se viene citando, por ejemplo, distingue claramente estas dos contabilidades. La primera, dirigida a los mercados financieros, la designa como “contabilidad financiera” mientras la segunda la designa como “contabilidad mercantil”¹²³⁸.

Reglamento, las sociedades que se rijan por la ley de un Estado miembro y que tengan sus valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, elaborarán sus cuentas *consolidadas* de conformidad con las normas internacionales de contabilidad, en los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de Enero de 2005 o después de esta fecha. Pero el reglamento deja a los Estados miembros la posibilidad de autorizar o de imponer la aplicación de estas mismas normas (i) con relación a las cuentas anuales de las sociedades que se rijan por la ley nacional de un Estado miembro y que tengan sus valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro y (ii) con relación a las cuentas consolidadas y/o a las cuentas anuales de las sociedades sin cotización oficial.

1236 **INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, COMMISSION ON TAXATION**, *Important differences between taxation and accounting rules, Policy statement*, 2003.

1237 **SPENGEL**, *International...* (I), *cit.*, p. 34; **INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, COMMISSION ON TAXATION**, *op. cit.* También **GURTNER**, *op. cit.*, p. 74, observa que en los IAS como en los *GAAP* norteamericanos el objetivo de informar los inversores del mercado de capitales prevalece sobre el objetivo de protección de la garantía de los acreedores. (...).

1238 **INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE, COMMISSION ON TAXATION**, *op. cit.* Cómo resulta de lo que decimos con anterioridad, no estamos totalmente acordes con esta terminología. El término contabilidad financiera significa una contabilidad que mide flujos financieros, máxime los resultados, es decir, la alteración del valor del patrimonio empresarial dentro de un determinado período. Ya el término contabilidad mercantil significa una contabilidad que se realiza como consecuencia de una imposición legal del Derecho mercantil. Si se contraponen la primera a la segunda, se están contraponiendo cosas que no están en el mismo nivel de la clasificación. La contabilidad financiera se contraponen eso sí a la contabilidad de costes o de gestión. La contabilidad mercantil se opone a la contabilidad fiscal, y dentro de la

Así siendo, los fines del balance aprobado según los tramites de la normativa mercantil¹²³⁹ tienen forzosamente una raíz jurídica¹²⁴⁰ y es que son necesariamente los fines que el legislador asignó a la obligación legal mercantil de rendición de cuentas¹²⁴¹, esto es, los fines que han motivado que el legislador mercantil o civil estableciera la obligación jurídica de elaborar regularmente un balance y de en este balance se presentar la composición y la cuantificación del patrimonio de la empresa en un determinado momento, y de calcular y demostrar el cálculo del beneficio obtenido en un determinado período¹²⁴².

Sin embargo, a la hora de enumerar los fines jurídicos de la obligación legal de rendición de cuentas, hay que evitar ser demasiado restrictivo, para no caer en una simplificación reductora¹²⁴³. Empezaremos por advertir que el balance mercantil tiene una doble naturaleza jurídica. Por un lado, es una atestación relativa a la veracidad de un conjunto de hechos objetivos (transacciones realizadas) con relevancia para la valoración. Todavía dentro de esta vertiente empírica¹²⁴⁴, por otro lado, en lo concerniente a la calificación y a la valoración de

primera habría que distinguir, cuando exista, la contabilidad particularmente dirigida al mercado financiero.

1239 El balance que se prepare y se presente sin conexión con la mencionada norma del Derecho mercantil, aunque sea un balance, no corresponde al balance mercantil y podrá obedecer a unas normas valorativas distintas, que se deberán determinar en cada caso.

1240 **HENNRICHS**, *Bilanz- und Steuerrechtliche Aspekte der sogenannte Scheinauslandsgesellschaften*, en **BERGER**, K P., *Zivil und Wirtschaftsrechts im Europäischen und Globalen Kontext*, De Gruyter, Berlin, 2006, p. 391; **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, cit., 1994, p. 27.

1241 **GREGORIO**, *op. cit.*, p. 43.

1242 Esta postura tiene una amplia consagración en la doctrina alemana, de la que se puede citar **LANG**, *Grundsätze...*, cit., p. 236: los fines legales de la contabilidad son los únicos decisivos para la determinación de las normas contables”. En España manifiesta en el mismo sentido **GARRIGUES**, *Tratado...*, cit., p. 300. Sobre este aspecto parece pertinente observar que el legislador mercantil no establece la obligación de rendición de cuentas para posibilitar al administrador de la empresa un buen ejercicio de administración, ésta es eso sí una herramienta que el administrador utiliza voluntariamente y por tanto, la función del balance como herramienta para una buena administración no se incluye dentro de las funciones jurídicamente protegidas.

1243 **THIEL/ LUDTKE-HANJERY**, *op. cit.*, p. 98: “No existe un fin único en la base del balance mercantil”.

1244 La ciencia financiera está dentro de las ciencias empíricas, por contraposición a las ciencias normativas (**RADBRUCH**, *Introdução à Ciência do Direito*, trad. BARKOW, Martins Fontes, São Paulo, 1999, p. 221).

esos mismos hechos, el balance es una declaración de ciencia¹²⁴⁵, ya que para esa calificación y valoración se requieren conocimientos científicos y técnicos específicos¹²⁴⁶. Sin embargo, hemos visto que esta vertiente empírica del balance mercantil tiene sus límites, decurrentes, por un lado, de la variabilidad de los conceptos de renta y, consiguientemente, de los criterios de valoración pasibles de ser utilizados, y por otro lado, de un grado de subjetividad inamovible de la valoración financiera¹²⁴⁷. Esta variabilidad origina un margen de decisión en la valoración¹²⁴⁸ que es susceptible de ser utilizada en pro de ciertos intereses y en detrimento de otros intereses conectados con la valoración del patrimonio empresarial¹²⁴⁹. Por esta razón, el Derecho mercantil prevé para la aprobación del balance un conjunto de mecanismos – la rendición de cuentas por parte de la administración, la aprobación por parte de la asamblea de socios, la fiscalización por parte de un órgano de control, el depósito y la publicación y por fin la posibilidad de impugnación por parte de un conjunto de interesados¹²⁵⁰ – cuyo propósito es precisamente garantizar una compaginación de todos los intereses contrapuestos¹²⁵¹ y directamente conectados con la cuantificación del patrimonio empresarial¹²⁵². En este sentido, la aprobación de las cuentas anuales – de la que la rendición de cuentas es una precondition – cumple también una función de formalizar un acuerdo, entre los varios intervinientes interesados en la remuneración del capital aplicado, concerniente la evaluación de la situación patrimonial¹²⁵³.

1245 **LIBONATI**, *op. cit.*, p. 8.

1246 **LIBONATI**, *op. cit.*, p. 8.

1247 **GIOVANNINI**, *op. cit.*, p. 595, subraya el carácter prospectivo, hipotético e incierto de cualquier valor del balance. **FANTOZZI**, *Le valutazioni...*, *cit.*, p. 839; **GHINI**, *Le valutazioni per il bilancio di esercizio*, L. di G. Pirola, Milán, 1972, p. 79; **THIEL/ LUDTKE-HANJERY**, *op. cit.*, p. 198.

1248 **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 198, para quienes el proceso de valoración del patrimonio no es un proceso meramente cognitivo si también un proceso de decisión orientado por determinados fines y objetivos; **MACDONALD**, *Matching...*, *cit.*, p. 484. Sobre los distintos fines que puede tener la determinación del beneficio empresarial, **MOXTER**, *op. cit.*, p. 26.

1249 **SIMONETTO**, *op. cit.*, pp. 51 *et seq.*

1250 **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, *cit.*, 1994, p. 182.

1251 **GREGORIO**, *op. cit.*, p. 43.

1252 Pone de relieve el aspecto de contraposición entre los varios intereses a juego en la información financiera **GREGORIO**, *op. cit.*, p. 51 *et seq.*

1253 **EDEY**, *op. cit.*, p. 165, quien observa: “if we look at the measurement of income as it is carried out by accountants for the purpose of company accounts, (...) we are (...) bound to

Cuanto hemos dicho hasta este momento ya permite concluir que no es válido reducir los fines jurídicos de la obligación de rendición de cuentas al “suministro de información a todos los interesados”¹²⁵⁴ toda vez que coexiste en la rendición de cuentas, al lado de una función puramente informativa, de talante empírico, una función de carácter contractual, mediante la que se persigue una composición equitativa de los varios intereses a juego, y que se concretiza por medio de un abanico de opciones posibles de valoración y calificación de los hechos financieros.

Pero no hemos todavía definido positivamente los fines del balance mercantil. Sobre esta cuestión, existe un consenso entre los mercantilistas en que el balance realiza dos funciones principales. La primera es proporcionar información a un conjunto de interesados, dentro de las que está el fijar el precio de venta de la empresa¹²⁵⁵. Y la segunda función, reconocida por todos como la función central del balance mercantil, es delimitar los beneficios que pueden distribuirse¹²⁵⁶.

conclude that the measurement is in essence designed to assist a group of parties, bound together in mutual contract, to settle, on a fairly rough and ready, approximate basis, on the division among themselves of certain accretions to their joint property”. Cfr. también **GREGORIO**, *Curso di diritto commerciale*, 6ª ed., Società Editrice Dante Alighieri, Milán, 1960, p. 347.

1254 **NEEDLES/ POWERS/ CROSSON**, *Principles of Accounting*, 10ª ed., Cengage Learning, 2007, p. 186; **ELLIOTT/ELLIOTT**, *op. cit.*, p. 3: “Accountancy is the art of communicating financial information about a business entity to users (...)”.

1255 **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 324. Para este autor alemán el balance mercantil tiene dos finalidades que son, la primera, reflejar el valor actual de venta de la empresa, y la segunda determinar un resultado.

1256 En este sentido manifiesta claramente **HENNRICH**, *Bilanz...*, *cit.*, p. 392: “Zum anderen und vor allem ist der Jahresabschluss die Grundlage für die Ermittlung des ausschüttungsfähigen Gewinns (...)”. Aún en la doctrina alemana, la misma postura manifiestan **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 324; **LANG**, *Grundsätze...*, *cit.*, p. 237; y **REUTER**, *op. cit.*, p. 28. En el mismo sentido, en la doctrina italiana, **ONIDA**, P.: *Il bilancio...*, *op. cit.*, p. 233: “Considerando la mencionada exigencia lógica de conferir al sistema de valores del balance un fin general suficientemente definido, podría admitirse que tal balance, en las sociedades por acciones, está principalmente dirigido a la determinación de las «utilidades distribuibles»”; y *Natura...*, *cit.*, p. 902; **COLOMBO**, *Il bilancio...*, *cit.*, 1994, pp. 38-39; **FERRARA/CORSI**, *Gli imprenditori e le società*, Giuffrè, Milán, 1978, p. 564; en Portugal, **SALDANHA SANCHES**, *A quantificação...*, *cit.*, p. 242; y **PITA**, *Direito aos lucros*, Almedina, Coimbra, 1989, pp. 50 *et seq.* Incluso entre los hacendistas se admite que el cálculo del beneficio que puede ser distribuido a los socios es el principal objetivo

Si el balance tiene entre sus funciones principales la de medir el resultado económico, lo mismo es decir el beneficio, y si el beneficio es lo que el impuesto pretende gravar, se concluirá fácilmente que el planteamiento descrito anteriormente, de que al no existir una coincidencia entre los fines de la tributación y los fines de la contabilidad financiera, los resultados a los que llegan las dos disciplinas no pueden coincidir, es un planteamiento que conduce a un razonamiento circular. No es un planteamiento científico y por eso no es aceptable. Las normas del Derecho tributario sobre el cálculo de la base imponible pretenden garantizar que la base imponible coincida con la capacidad contributiva¹²⁵⁷, y la contabilidad mercantil pretende determinar el resultado financiero obtenido por la empresa en el año. Lo que sí hay que comparar son las características que el beneficio mercantil debe revestir para desempeñar correctamente su función jurídico-mercantil y las características que debe revestir el beneficio imponible, a fin de servir adecuadamente los fines de la normativa tributaria.

5.2.4. Las características tradicionales del beneficio mercantil.

Hemos visto que el balance mercantil tiene dos funciones principales: fijar el valor de venta de la empresa y medir el resultado económico del ejercicio¹²⁵⁸. Hemos verificado también que hay múltiples intereses emergentes de relaciones jurídicas constituidas que hay que asegurar en estas dos operaciones financieras¹²⁵⁹. Resulta obvio, cuando consideramos la función de garantía que el balance realiza respecto de estos intereses¹²⁶⁰, que la cuantificación de la renta (y consecuentemente del capital), dentro del margen de enjuiciamiento subjeti-

de la demostración periódica de los resultados. En este sentido, **D'IPPOLITO**, *I principi contabili razionali ed i principi contabili de comune accettazione*, Riv. Dot. Com., año XXVI, 1975, p. 869: “las constataciones relativas a la dinámica económica empresarial resultan indispensables a breves intervalos de tiempo (...) con el objetivo de establecer si y qué valor de beneficio se obtuvo y puede ser distribuido”.

1257 **LANG**, *The Influence...*, cit., p. 14; **ANDREANI**, op. cit., p. 100.

1258 **CREZELIUS**, § 5..., cit., p. 324; en el mismo sentido, **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, cit., 1994, pp. 18 et seq.; **GHINI**, op. cit., p. 78.

1259 Para una descripción detallada de todos los intereses conexos con la rendición de cuentas, **SIMONETTO**, op. cit., pp. 51 et seq.; **GREGORIO**, op. cit., pp. 51 et seq.; **JAEGER/DENOZZA**, op. cit., pp. 205 et seq.

1260 **JAEGER/DENOZZA**, op. cit., p. 454; **BORIA**, op. cit., p. 309-310; **REUTER**, op. cit., p. 28; **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, cit., 1994, p. 182.

vo¹²⁶¹ dejado por las normas contables y por los varios conceptos posibles de renta, debe estar orientada por el fin de otorgar una protección a dos órdenes contrapuestas de intereses: el interés de los socios o de algunos socios a la percepción de un dividendo periódico sobre los beneficios, y el interés de los acreedores¹²⁶², que es coincidente con el de otros socios¹²⁶³, en garantizar la conservación del capital societario en el futuro, lo que puede implicar la renuncia a una parte de los dividendos en el momento actual¹²⁶⁴. Los dos mencionados intereses, sin llegar a ser abiertamente antagónicos, representan dos criterios de valoración contrapuestos en cierta forma¹²⁶⁵. Un concepto de beneficio que se ajuste a los fines de la obligación contable mercantil ha de ser un beneficio que garantice un justo equilibrio entre estos dos intereses.

1261 Sobre la inexistencia de un valor absolutamente cierto y objetivo para los hechos financieros **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht...*, cit., p. 129; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, op. cit., p. 198; **SALDANHA SANCHES**, *A Quantificação...*, cit., p. 245.

1262 **HABERSACK/BAYER**, *Aktienrecht im Wandel, Volume 1*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2007, p. 936.

1263 **SCHÖN**, *The Future...*, cit., p. 443; **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, cit., 1994, p. 182; **SCHUTTE-VEENSTRA/ BOSCHMA/ LENNARTS**, *Alternative systems for capital protection*, Kluwer, 2005, p. 58.

1264 **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, cit., p. 669: “el balance mercantil debe al mismo tiempo mostrar la cantidad de beneficios disponibles para distribución y la capacidad del patrimonio empresarial para responder por sus deudas”; en el mismo sentido, **LANG**, *Grundsätze...*, cit., p. 237. En el mismo sentido se pronuncian muchos otros autores, como por ejemplo **FERRARA/ CORSI**, op. cit., p. 564; **SIMONETTO**, op. cit., p. 51, afirma que “la ley regula el balance en función de la contraposición entre el pasivo y el activo para enseñar el estado de la garantía que el patrimonio del deudor proporciona los terceros acreedores. El propio beneficio está concebido por el legislador esencialmente como un margen activo, deducida la garantía esencial de los acreedores”.

1265 **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, cit., p. 669, identifica dos fuerzas opuestas en la formación del balance, una optimista y otra pesimista. En el mismo sentido, en la doctrina española, **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 170 y la bibliografía ahí citada. Incluso dentro de la concepción, más difundida entre los hacendistas, de que el balance tiene como principal función simplemente “proporcionar información financiera”, se encuentra el reconocimiento, contradictorio con aquella asunción, de que los distintos destinatarios de dicha información son portadores de “intereses opuestos” (vid. por ejemplo **ZAPPALÀ**, *Revisione, certificazione e principi contabili*, Riv. Dot. Com., Año XXVI, 1975, p. 281).

El factor principal de discrepancia entre las varias formas posibles de medir el resultado económico de la actividad empresarial es la imputación temporal de los hechos¹²⁶⁶. En una actividad empresarial, los hechos contablemente relevantes, como la producción de una renta, la generación de un coste, el desgaste de un activo, el surgimiento de un riesgo, la valorización o desvalorización de un activo, no son en general, hechos que ocurran en un momento preciso. La imputación de estos hechos a un dado momento temporal supone siempre un determinado juicio de probabilidad¹²⁶⁷. Con lo cual, si se adopta un criterio más conservador, de mayor prudencia, en la imputación de los hechos, al final se alcanzará un beneficio dotado de mayor liquidez (*Zahlungsfähigkeit*¹²⁶⁸), o menor riesgo¹²⁶⁹. Con esta actitud, se estará protegiendo sobretodo el interés de los acreedores del patrimonio empresarial¹²⁷⁰, pero al propio tiempo se incurre en el riesgo de subvalorar el patrimonio, creándose reservas ocultas¹²⁷¹. La existencia de reservas ocultas, es decir no manifestadas en el balance, puede ser hondamente perjudicial para algunos intereses conexos con la obligación de rendir cuentas, concretamente al ocasionar una disminución del valor de venta de la empresa con relación a su valor real¹²⁷². Ya si se adopta el criterio opuesto, es decir de menor prudencia, al final se obtendrá un beneficio dotado de un grado menor de liquidez y de mayor riesgo, por la incertidumbre conectada con determinados valores activos. Esta forma de calcular el beneficio, aparte de que es más favorable a una evaluación de la gestión de la empresa, anticipa la posibilidad de pago de dividendos, pudiendo ser conveniente para algunos grupos de socios. Pero en cambio, incurre en el riesgo de comunicar al público un valor inflacionado de venta de la empresa y de debilitarse la garantía de los acreedores.

1266 **SCHÖN**, *Internacional...*, cit, p. 437; **WEINMAN**, *op. cit.*, p. 420; **ONIDA**, *Il Bilancio...*, cit., p. 207.

1267 **GIOVANNINI**, *op. cit.*, p. 595; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 198.

1268 **MAYR**, *CCCTB: Der Steuerpflichtige Unternehmensgewinn- gemeinsame Strukturelemente*, en **SCHÖN**, W./**SCHREIBER**, U./, C. (eds.), *A Common consolidated tax base for Europe*, Springer, Berlin, 2008, p. 88.

1269 **HENO**, *op. cit.*, p. 69; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 132.

1270 **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht...* cit, p. 24.

1271 **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, cit., 1994, pp. 195 et seq.; **HENO**, *op. cit.*, pp. 188-189;

1272 **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, cit., 1994, p. 195.

La síntesis entre estas dos fuerzas opuestas – la conservadora y la optimista¹²⁷³ - ha sido realizada tradicionalmente en el Derecho contable mercantil por el principio de conservación del capital¹²⁷⁴, entendido como parámetro para delimitar las utilidades que pueden distribuirse (*Ausschüttungsbegrenzungsfunktion*¹²⁷⁵) sin un riesgo demasiado elevado para la solvencia de las deudas existentes¹²⁷⁶. Como criterio orientador para la medición del beneficio, el principio de conservación de capital significa que sólo pueden tener la consideración de utilidades distribuibles los valores que puedan con seguridad calificarse como renta¹²⁷⁷. Es decir, los fines de la obligación de la contabilidad mercantil suponen que, en la medición del resultado a efectos mercantiles, se adopte un criterio conservador a fin de no poner en riesgo la función de protección de los acreedores¹²⁷⁸. El principio de conservación del capital, como parámetro para la medición del resultado, no significa, por consiguiente, que el capital social (aportado por los socios) o propio (el capital social más el generado por la sociedad) una obligación de mantener el capital¹²⁷⁹. Significa, eso sí, una prohibición de pagar dividendos

1273 Por seguir las palabras de **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 669.

1274 **WILHELM**, *Kapitalgesellschaftsrecht*, 2ª ed., Walter de Gruyter, Berlin, 2005, p. 103; **HENNRICHS**, *Bilanz...*, *cit.*, p. 392; **VEIL**, *Das System der Kapitalrichtlinie versus Situative Ausschüttungssperre*, en LÜTTER (ed.), *Das Kapital der Aktiengesellschaft in Europa*, Walter de Gruyter, Berlin, 2006, p. 92. En el sentido de que el principio de conservación del capital es un principio consolidado del Derecho mercantil europeo, **SPENGEL**, *Internacional...* (I), *cit.*, p. 30. **GIOVANNI**, *La Distribuzione degli utili agli azionisti ordinari nell'esperienza anglo-americana (profili comparatistici)*, Riv. Soc., Vol XIX, 1974, p. 166. El principio de conservación del capital ha sido una pieza esencial también en los sistemas angloamericanos (v.g. **SCHROEDER/CLARK**, *op. cit.*, p. 4).

1275 **HENNRICHS**, *Bilanz...*, *cit.*, p. 392.

1276 **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 132.

1277 **HENNRICHS**, *Bilanz...*, *cit.*, p. 392. **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 658, prefieren hablar del “principio de prudencia” pero la definición que los autores dan de este principio coincide enteramente con la de conservación del capital. De hecho, el principio de prudencia tiene un significado un poco más restringido pero es el principal pilar del concepto de conservación del capital.

1278 **LANG**, *Grundsätze ...*, *cit.*, p. 237; **WEBER-GRELLET**, *Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme nach dem Steuerentlastungsgesetz*, B-B, núm. 20, 2000, p. 1024 **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 132.

1279 Sin perjuicio de que el principio exista también con este significado en el Derecho mercantil de algunos países. V.g. **HENO**, *Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards*, 5ª ed., Physica-Verlag, Heidelberg, 2006, p. 129

cuando, en consecuencia de ello, el capital propio de la empresa quede por debajo del capital suscrito¹²⁸⁰, lo que supone una distribución de capital en lugar de renta, pero como si fuera renta, en consecuencia de una sobrevaluación del resultado¹²⁸¹.

Dicho principio de conservación del capital ha sido un pilar tradicional del Derecho mercantil de los países europeos continentales¹²⁸² e incluso del derecho europeo¹²⁸³. Una cuestión muy actual concerniente al principio de conservación del capital, suscitada por la adopción, por el derecho europeo, de las Normas Internacionales de Contabilidad, es si este principio debe seguir rigiendo en el Derecho mercantil actual¹²⁸⁴ y si es compatible con aquel sistema de normas contables. La doctrina jurídica alemana ha sido la que ha afirmado más vigorosamente la incompatibilidad entre las Normas Internacionales de Contabilidad y el principio de conservación del capital¹²⁸⁵. No tenemos que adentrarnos en esta compleja cuestión en este lugar. Observamos únicamente que, por un lado, el principio de conservación del capital no puede considerarse totalmente excluido en las Normas Internacionales de

1280 Este es el sentido de los artículos 15 y 16 de la Directiva Europea sobre el capital legal (Segunda Directiva 77/91/CEE del Consejo, de 13 de Diciembre de 1976, tendente a coordinar, para hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados miembros a las sociedades definidas en el párrafo 2 del artículo 58 del Tratado, con el fin de proteger los intereses de los socios y de terceros, en lo relativo a la constitución de la sociedad anónima, así como al mantenimiento y modificaciones de su capital). V.g. **SCHÖN**, *The Future...*, cit., p. 443.

1281 El principio de conservación del capital, como parámetro para la determinación del beneficio, tiene como base el propio concepto económico de renta, ya que la definición de renta de los economistas sienta en la idea de conservación de la fuente que genera la renta. Cfr. **HICKS**, *Income*, en PARKER, R. H. / HARCOURT, G. C. (eds.) *Readings in the concept and measurement of income*, Cambridge University Press, Nueva York, 1969, p. 76; **FREITAS PEREIRA**, *Fiscalidade...*, cit., p. 76.

1282 **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, cit., 1994, p. 181; **GREGORIO**, op. cit., p. 54; **LUTTER**, *Europäisches Unternehmensrecht*, 4ª ed., Walter de Gruyter, Berlin, 1996, p. 50.

1283 **SPENGEL**, *International...*, (I), cit., p. 30.

1284 El tema viene profundizadamente tratado en **SCHÖN**, *The Future...*, cit., pp. 429 et seq.; cfr. también **BEISSE**, *Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrecht*, en BEISSE/LUTTER/NÄRGER (eds.), *Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburtstag am 31. Oktober 1993*, Walter de Gruyter, Berlin, 1993, p. 77.

1285 **WENDT, C.**, *A Common tax base for multinational enterprises in the European Union*, Gabler, Mannheim, 2009, P. 115; **BIELÉN**, op. cit., p. 479; **BAUMGÄRTEL**, op. cit., p. 95; Ver la bibliografía citada en **C.**, *Internacional...*, (I), cit., p. 30.

Contabilidad, aunque sí está bastante mitigado¹²⁸⁶. Se materializa, concretamente, y con una expresión muy importante, en el “principio de imparidad”¹²⁸⁷. Y debemos destacar por otro lado que el concepto del “justo valor” tampoco debe apreciarse totalmente incompatible con el principio de conservación del capital, si consideramos el principio de conservación del capital como un equilibrio entre el principio conservador y el principio optimista en la valoración. Puede concluirse que dentro del sistema de las Normas Internacionales de Contabilidad sigue existiendo una prohibición de distribución de partes del patrimonio, en la forma de dividendos, que no correspondan con incrementos patrimoniales reales¹²⁸⁸. Lo que sí es indiscutible es que en la definición de lo que sean incrementos reales del patrimonio, el sistema de las Normas Internacionales de Contabilidad adopta una concepción más prospectiva¹²⁸⁹ y a través de ese sistema es posible llegar a determinarse un beneficio más probabilístico¹²⁹⁰, al incorporar el “justo valor” en la valoración de algunos activos¹²⁹¹. Debemos retener, por lo tanto, que tanto en el Derecho mercantil tradicional europeo como en el sistema de las Normas Internacionales de Contabilidad, se busca garantizar que la cifra del resultado refleja un incremento real del patrimonio¹²⁹².

5.2.5. Las características tradicionales del beneficio imponible.

Debemos en seguida comparar estas características con las características que debe revestir el beneficio a efectos de tributación. Obviamente, el interés del fisco, por naturaleza, es coincidente con el equilibrio de intereses que se persigue en la rendición de cuentas mercantil. También desde el punto de vista del interés recaudatorio, importa encontrar una medida de renta que permita al Estado apropiarse de una parte del enriquecimiento efectivo producido a partir del capital empresarial, pero sin perjudicar la “conservación de la fuente”

1286 **HOLE, D.**, *Revenue recognition*, BTR, núm. 2, 2003, p. 79; **GURTNER**, *op. cit.*, p. 74.

1287 **PEZZER**, *op. cit.*, pp. 23-25; **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, pp. 658-659.

1288 **OESTREICHER/SPENGEL**, *op. cit.*, p. 594.

1289 **BIELEN**, *op. cit.*, p. 477.

1290 **TABELLINI**, *op. cit.*, p. 354.

1291 **SCHÖN**, *International...*, *cit.*, p. 439.

1292 **PITA**, *op. cit.*, p. 51 afirma: “La conclusión de que el beneficio social es la renta del capital propio, supone probar que el beneficio se calculó con salvaguarda de la fuente, que es el capital. (...) Esta necesidad fue la que dictó un principio que denominaremos como principio del beneficio efectivo”.

de esta misma renta¹²⁹³. Pero la separación entre el capital y la fuente ha probado ser una noción incierta, que necesita por eso una conceptualización más objetiva¹²⁹⁴.

Es algo conocido que en los albores de la tributación de la renta se presentaron al legislador y de hecho se utilizaron dos teorías o concepciones sobre la definición de renta¹²⁹⁵: la teoría de la fuente¹²⁹⁶, con su génesis en el derecho romano¹²⁹⁷ y la teoría o concepción de la renta como incremento patrimonial¹²⁹⁸, según la fórmula conocida como modelo de Schanz-Haig-Simons¹²⁹⁹. En la primera concepción, la renta sólo incluye lo que son flujos financieros periódicos de una fuente (trabajo o capital) permanente de rendimiento¹³⁰⁰, lo que deja fuera el incremento del valor de la fuente misma (ganancias de capital) y otros ingresos ocasionales¹³⁰¹. La segunda concepción parte de la idea de que todo incremento patrimonial es renta y por lo tanto un incremento en el valor del capital tiene que ser incluido en la renta¹³⁰². Importa decir que la concepción de la renta como incremento patrimonial fue originariamente formulada para fines de tributación de la renta¹³⁰³. Tiene, pues, en su génesis, una

1293 El criterio de conservación de la fuente es un criterio recurrente en los intentos de definición de la renta gravable. Así, por ejemplo, **SCHANZ**, *Der Einkommensbegriff...*, cit. en **WUELLER**, *op. cit.*, p. 267.

1294 **SOLOMONS**, *op. cit.*, p. 110; **MUTÉN**, *Treatment of capital gains and losses – a response*, en **ESSERS, P. / RIJKERS, A.**, *The notion of income from capital*, IBFD, Ámsterdam, 2005, pp. 218-219.

1295 **SALDANHA SANCHES**, *Manual...*, cit., pp. 219 *et seq.*; **LANG**, *The influence...*, cit., p. 18.

1296 **SALDANHA SANCHES**, *Manual...*, cit., p. 219; **FREITAS PEREIRA**, *Fiscalidade*, Alameda, Coimbra, 2005 p. 75; **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., cit., p. 227.

1297 Los primeros conceptos de renta fueron desarrollados a partir del concepto de “frutos civiles” del Derecho romano. Cfr. **LANG**, *The Influence...*, cit., p. 18.

1298 **SALDANHA SANCHES**, *Manual...*, cit., p. 221; **FREITAS PEREIRA**, *Fiscalidade...*, cit., p. 76; **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., cit., p. 227.

1299 **JAMES** (ed.), cit., pp. 25 *et seq.*; **HOLMES**, *op. cit.*, p. 83; **MUTÉN**, *op. cit.*, p. 218.

1300 **SALDANHA SANCHES**, *Manual...*, cit., pp. 219-221; **FREITAS PEREIRA**, *Fiscalidade...*, cit., p. 75.

1301 **SALDANHA SANCHES**, *Manual...*, cit., p. 220; **FREITAS PEREIRA**, *Fiscalidade...*, cit., p. 75; **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., cit., p. 227.

1302 **HOLMES**, *op. cit.*, p. 83.

1303 **PETERSON**, *Werte, Prinzipien und Gerechtigkeit*, en **AHLHEIM/WENZEL/WIEGARD**, *Steuerpolitik. Von Theorie zur Praxis. Festschrift für Manfred SCHANZ*, Springer, Berlin, 2003, p. 75;

preocupación fiscal. Concretamente, los autores del modelo Schanz-Haig-Simons intentaron establecer una definición de renta que fuera conforme a los principios de igualdad en la tributación y de capacidad contributiva¹³⁰⁴. La concepción de la renta-incremento patrimonial parecía ser la que más perfectamente se ajustaba a estos principios pues un impuesto equitativo, es decir, igualitario, tiene que gravar la renta total con lo cual no podían dejarse fuera las ganancias de capital¹³⁰⁵. Por otra parte, si el impuesto sobre la renta debe ampararse en el principio de capacidad contributiva, sólo un impuesto incidente en la renta global podría realizar este principio¹³⁰⁶.

La concepción de renta-incremento patrimonial ha sido ampliamente adoptada por los sistemas fiscales¹³⁰⁷ como base de la imposición sobre la renta¹³⁰⁸. Pero no ha sido adoptada en su forma pura¹³⁰⁹, sino que ha sido mezclada con la teoría de la fuente¹³¹⁰. Hoy día, por consiguiente, la base imponible de los impuestos sobre la renta combina elementos de las dos teorías sobre la definición de renta¹³¹¹.

ARNOLD, *Timing...*, *cit.*, p. 1; **WUELLER**, *op. cit.*, p. 270; **TRESH**, *Public finance: A normative theory*, 2ª ed., Academic Press, Orlando, 2002, p. 338.

1304 **TRESH**, *op. cit.*, p. 338.

1305 **HOLMES**, *op. cit.*, pp. 82-83.

1306 **TRESH**, *op. cit.*, p. 338; **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed. ..., *cit.*, p. 227.

1307 **TRESH**, *op. cit.*, p. 338.

1308 Esta es la noción que se encuentra expresa actualmente en la legislación de muchos países. Desde luego, la encontramos en el artículo 4.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta alemana: “Beneficio es la diferencia entre el valor del patrimonio empresarial al final del ejercicio económico y el valor del patrimonio empresarial al final del ejercicio económico precedente, restado el valor de las aportaciones de capital y sumado el valor de las retiradas de capital acaecidas durante el período (traducción de la autora); Cfr. **PEZZER**, *op. cit.*, p. 12. La encontramos igualmente en el artículo 3.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades portugués (Cedido do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Decreto-Li núm. 442-B/88). La misma concepción ha sido la adoptada en el sistema norteamericano (**KAY**, *Tax policy: a Survey*, en JAMES (ed.), *Critical perspectives on the world economy*, Routledge, Londres, 2002, p. 25).

1309 **FREITAS PEREIRA**, *Fiscalidade...*, *cit.*, p. 76; **CLARK**, *Taxation of capital gains of individuals: policy considerations and approaches*, OCDE, 2006, p. 104.

1310 **SCHREIBER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 15.

1311 **LANG**, *The Influence...*, *cit.*, p. 18; **GOODE**, *Changing views of the personal income tax*, en EDEN, L. (ed.), *Retrospectives on public finance*, D.U.P., Durham, 1991, p. 94.

Lo que especialmente distingue las dos mentadas concepciones de renta, como viene de demostrarse, concierne la amplitud del concepto, según se incluye en la renta a las ganancias de capital y las ganancias irregulares o, al contrario, únicamente los flujos financieros regulares producidos por una fuente permanente¹³¹². Ninguno de los conceptos, por sí mismo, soluciona el problema temporal relativo a la renta, es decir, el momento en que el rendimiento-fruto se separa de la fuente o en que se considera producido el incremento patrimonial¹³¹³. Por lo tanto, ningún de los conceptos económicos de renta soluciona el principal problema, en la actualidad, de la definición de la base del impuesto sobre sociedades.

Siendo que los sistemas fiscales, en la definición de la base imponible, combinan elementos de las teorías de la fuente y del incremento patrimonial, siempre que no es posible aplicar el concepto de incremento puro¹³¹⁴, el Derecho tributario ha adoptado una concepción basada en el principio de realización¹³¹⁵, que significa evidenciar el beneficio y someterlo a gravamen en el momento de su realización a través de una transacción comercial¹³¹⁶.

1312 **FREITAS PEREIRA**, *op. cit.*, p. 76; **GOODE**, *op. cit.*, p. 94; **SCHREIBER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 12.

1313 Por esta razón se ha sostenido que no existe una sino varias concepciones de renta-incremento patrimonial: **SCHREIBER**, *Besteuerung...*, *cit.*, pp. 11-12, explica que hay dos conceptos de la renta-incremento patrimonial. Uno, el concepto del incremento del patrimonio líquido (*Reinvermögenszuwachs*) y el segundo, el concepto del incremento-patrimonial realizado (*Reinvermögenszugang*).

1314 **MCINTYRE**, *The deduction of interest payments in an ideal tax on realized business profits*, en **HEAD, J. / KREVER, R.** (eds.), *Tax reform in the 21st century: a volume in memory of Richard Musgrave*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2009, p. 389.

1315 La mentada concepción proviene del Derecho mercantil clásico, es decir, el Derecho tributario fue el que adherió al concepto de beneficio mercantil como un beneficio “realizado”: **HEYMANN/HORN**, *op. cit.*, p. 187; **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 244; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 118; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 59; **SPENGEL**, *International...*, (I), *cit.*, p. 33; **SCHNEIDER**, *Eine Reform der steuerlichen Gewinnvermittlung?*, *StuW*, núm. 4, 1971, p. 329. Por su banda, el Derecho mercantil clásico se amparó en el concepto “fundacional” de renta propuesto por los economistas. Por ejemplo **HAIG**, *The concept...*, *cit.* por **WUELLER**, *op. cit.*, p. 274, considera justificable “insistir en que no ha de gravarse una ganancia derivada de la revalorización de un activo fijo hasta que no llegue a venderse”.

1316 **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 658; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 59.

Pero tampoco el principio de realización considerado abstractamente proporciona una solución definitiva para el problema de la determinación de la renta gravable en un determinado momento, porque habría que definir en seguida qué significa la realización de la renta¹³¹⁷. Abstractamente, son admisibles por los menos, tres criterios de realización distintos¹³¹⁸: la conclusión del contrato que generará la renta; la ejecución del contrato a través la entrega de los bienes o la ejecución del servicio; y el momento del pago del precio contratado. Todos ellos, sin embargo, suponen una delimitación de la renta gravable basada en el criterio de “transacción comercial” (*markttransaktion*)¹³¹⁹. Es decir, la realización del incremento patrimonial ocurre en el momento en que tiene lugar una transacción comercial con terceros¹³²⁰ que se traduzca en una modificación no sólo cuantitativa sino también cualitativa del patrimonio.

Con relación al criterio para la determinación del momento de realización de la renta, los sistemas fiscales han tradicionalmente optado también por utilizar no un criterio único, sino varios criterios a la vez, para distintas situaciones. Tendencialmente puede afirmarse que en los impuestos sobre la renta de las personas físicas se ha dado preferencia a la realización en el momento del pago efectivo, mientras en el impuesto sobre la renta empresarial ha predominado hasta ahora un criterio de realización en el momento de generación de los ingresos mediante una transacción¹³²¹.

1317 **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, cit., p. 60; **HENO**, *op. cit.*, p. 69; En la teoría hacendística, varios autores advierten la existencia de múltiples interpretaciones del concepto de realización. Cfr. **RIHAI-BELKAOU**, *Accounting theory*, 5ª ed., Thomson Learning, 2004, p. 220.

1318 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 254; **PEZZER**, *op. cit.*, p. 22; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, cit., pp. 60 *et seq.* admite otros criterios; según **HENO**, *op. cit.*, p. 69, los distintos criterios posibles para definir la realización de la renta están relacionadas con distintos grados de riesgo asociados con el pago final.

1319 **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., cit., p. 658; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, cit., p. 59. Sobre las dificultades conectadas con el principio de realización en el ámbito de la tributación *vid.* por ejemplo, **TEIXEIRA**, *Manual de direito fiscal*, Almedina, Coimbra, 2008, pp. 84 *et seq.*; **FREEDMAN**, *Treatment of capital gains and losses*, en **ESSERS/ RIJKERS** (eds.), *The notion of income from capital*, IBFD, Ámsterdam, 2005, pp. 200 *et seq.*

1320 **TEIXEIRA**, *Manual...*, cit., p. 658; Esta concepción sobre el modo de determinar la renta se denomina también “teoría de la renta de mercado” (*Markteinkommenstheorie*) **PEZZER**, *op. cit.*, p. 14; **LEE**, *Income and value measurement*, 3ª ed., Thomson, 1996, p. 49.

1321 **HEYMANN/HORN**, *op. cit.*, p. 187; **HENO**, *op. cit.*, p. 68; **MAYR**, *op. cit.*, p. 87.

5.2.6. El beneficio mercantil y el beneficio imponible ¿deben seguir coincidiendo?

El Derecho contable mercantil clásico incorporó una concepción de beneficio totalmente dirigida a la conservación del capital de la empresa¹³²², sobre todo volcada al interés de los acreedores¹³²³ pero también al interés de los socios¹³²⁴. Esta concepción de beneficio, en el plano específico del cálculo del beneficio, se concreta en el principio de prudencia¹³²⁵, que a su vez se asienta en el principio de realización¹³²⁶ y en el principio de imparidad¹³²⁷. Se trata, en términos globales, de una concepción conservadora¹³²⁸ de la medición de la renta a efectos mercantiles. Esta concepción conservadora de renta estuvo fundamentalmente dirigida por la finalidad de medir las utilidades pasibles de ser distribuidas¹³²⁹. El sistema de las Normas Internacionales de Contabilidad, que fue incorporado al Derecho mercantil de todos los Estados-miembros de la Unión Europea a través el Reglamento CE núm. 1606/2002¹³³⁰, por su banda, incorpora una concepción sobre la medición de la renta que diverge en cierta medida de la anterior. Sobre todo al permitir, para algunos tipos de activos, que sean valorados al “justo valor” – cuando este sea superior al valor histórico – este sistema puede permitir evidenciar unos resultados que en algún grado no sean beneficios realizados¹³³¹.

1322 **WILHELM**, *op. cit.*, p. 103; **VEIL**, *op. cit.*, p. 92; **HENNRICHS**, *Bilanz...*, *cit.*, p. 392; **REUTER**, *op. cit.*, p. 28; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 59; **FANTOZZI**, *Le valutazioni...*, *cit.*, p. 841.

1323 **REUTER**, *op. cit.*, p. 28; **HEYMANN/HORN**, *op. cit.*, p. 187; **LANG**, *Grundsätze ...*, *cit.*, p. 237; **WEBER-GRELLET**, *Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme nach dem Steuerentlastungsgesetz*, B-B, núm. 20, 2000, p. 1024.

1324 **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, *cit.*, 1994, p. 182; **GREGORIO**, *op. cit.*, p. 54; **SCHÖN**, *The Future...*, *cit.*, p. 443; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 132.

1325 **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, *cit.*, 1994, p. 183; **FANTOZZI**, *Le valutazioni...*, *cit.*, p. 841; **BEISSE**, *op. cit.*, p. 77; **BLASIUS**, *op. cit.*, p. 49; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 58.

1326 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 244; **HEYMANN/HORN**, *op. cit.*, p. 187; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 59.

1327 **PEZZER**, *op. cit.*, pp. 23-25; **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, pp. 658-659.

1328 **HOLMES**, *op. cit.*, p. 116; **LEE**, *op. cit.*, p. 47.

1329 **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 324; en el mismo sentido, **COLOMBO**, *Il Bilancio...*, *cit.*, 1994, pp. 18 *et seq.*; **REUTER**, *op. cit.*, p. 28.

1330 Ver *supra* nota 565.

1331 **SLOT/GERRITS**, *op. cit.*, p. 409.

Los defensores de la eliminación del principio de conexión formal en el Derecho tributario estriban en el argumento de que los fines que gobiernan la determinación de la renta a efectos mercantiles y a efectos tributarios no son conciliables¹³³². Sin embargo, ya quedó demostrada la existencia de una coincidencia, en general, entre los principios que deben regir la determinación de la renta gravable y los que deben orientar el cálculo del beneficio mercantil¹³³³. A efectos de tributación se hace necesaria una medida de beneficio que sea prudente¹³³⁴, para que no se sometan a tributación rentas ilusorias¹³³⁵, lo que conllevaría vulnerar el principio de capacidad contributiva¹³³⁶. Toda vez que el beneficio es siempre estimado y por consiguiente incierto en cierta medida¹³³⁷, y consecuentemente es inevitable un cierto grado de riesgo en su determinación, el término prudente en este caso significa un riesgo aceptable, no demasiado elevado. Es necesaria además una medida de beneficio que realice el principio de igualdad en la tributación¹³³⁸, lo que supone la característica de la obje-

1332 **SLOT/GERRITS**, *op. cit.*, p. 409; **TERRA/WATTÈL**, *European tax law*, 5ª ed., Kluwer, 2008, p. 119; **BIELÉN**, *op. cit.*, p. 479; Ver la bibliografía citada en **WENDT, C.**, *op. cit.*, p. 115. Pueden encontrarse otros argumentos. V.g. **FANTOZZI**, *Le valutazioni...*, cit., pp. 849 *et seq.* defendiendo la imposibilidad de coincidencia entre el beneficio mercantil y el beneficio imponible con base en el principio del Derecho tributario de la autonomía de los ejercicios, argumento que no consideramos procedente. Desde el punto de vista de la distribución de dividendos, los ejercicios son también considerados, en gran medida, bajo un principio de autonomía. Y en el Derecho tributario existen mecanismos que atenúan el principio de autonomía (v.g. la actualización de pérdidas fiscales) de la misma forma que existen esos mecanismos en el Derecho mercantil (v.g. las reservas legales).

1333 Ver la bibliografía citada en **REUTER**, *op. cit.*, p. 28.

1334 **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 132; **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht...* cit, p. 129; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, cit., p. 59.

1335 **LANG**, *The influence...*, cit., p. 14.

1336 **LANG**, *The influence...*, cit., p. 14; **HOLMES**, *op. cit.*, p. 341.

1337 **GIOVANNINI**, *op. cit.*, p. 595, subraya el carácter prospectivo, hipotético e incierto de cualquier valor del balance. **FANTOZZI**, *Le valutazioni...*, cit., p. 839; **GHINI**, *Le valutazioni per il bilancio di esercizio*, L. di G. Pirola, Milán, 1972, p. 79; **THIEL/ LUDTKE-HANJERY**, *op. cit.*, p. 198.

1338 **SPENGEL**, *International...*, (I), cit., p. 32.

tividad¹³³⁹, es decir, un beneficio determinado según reglas que admitan un margen mínimo de discrecionalidad¹³⁴⁰.

Estas características deben compararse con el beneficio calculado para realizar los fines jurídicos de la obligación de rendición anual de cuentas del Derecho mercantil, es decir con el beneficio que, según el Derecho mercantil, es posible de ser distribuido a los socios¹³⁴¹. El argumento que consideramos decisivo es que el beneficio distribuible es el que corresponde a la mejor medición posible de la capacidad contributiva de la entidad empresarial¹³⁴², y esto por una serie de razones.

En ambas situaciones se está calculando una cifra de la cual dependen determinados pagos¹³⁴³, que suponen reducciones del patrimonio empresarial. De hecho, la obligación tributaria supone un pago al Estado mientras la obligación de distribución de dividendos del Derecho mercantil supone un pago a los socios, y en ambos supuestos este pago se hace a partir del patrimonio empresarial¹³⁴⁴ y con base en lo que se considera ser la renta, es decir, el incremento líquido del patrimonio. Por esta razón, el beneficio distribuible tiene que caracterizarse por incorporar en su cálculo un reducido grado de riesgo¹³⁴⁵. De otra manera, no sólo

1339 **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht...* cit., p. 129;

1340, **C.**: *International...*, (I), cit., p. 32; *International Accounting Standards, tax accounting and effective level of company tax burdens in the European Union*, ET, núm. 7, 2003, pp. 253-266, p. 257.

1341 **GREEN**, *op. cit.*, p. 450; **MCAHON/WEETMAN**, *op. cit.*, p. 18.

1342 Traduce la capacidad contributiva la renta, obtenida en la actividad empresarial, que está disponible para ser utilizada para fines privados (**THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 105).

1343 **SHEFFLER, W.**, *Besteuerung...*, cit., p. 59.

1344 **SHEFFLER, W.**, *Besteuerung...*, cit., p. 59, plantea la cuestión en los siguientes términos: “el principio de imparidad y el principio de prudencia son dos convenciones sobre la periodización del beneficio que se apartan del concepto puro de rendimiento-incremento patrimonial. La razón de ser de estas convenciones reside en que en ambas situaciones se está ante pagos a realizar mediante el patrimonio empresarial, y su objetivo es limitar las cantidades de estos pagos a un montante que no ponga en riesgo la conservación del capital”.

1345 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 170. En Alemania, **HENO**, *op. cit.*, p. 69; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 132; **NOWOTNY, C.**, *Taxation, accounting and transparency: the missing trinity of corporate life*, en **SCHÖN**, (ed.), *Tax and corporate governance*, Springer, Heidelberg, 2008, p. 109.

se estarían mostrando resultados meramente probables como si fueran actuales, sino que además se permitiría el pago de dividendos con base en estos resultados probables, lo que implica una reducción de la garantía patrimonial de los acreedores, pero encubriendo a los destinatarios de la información financiera. Si una determinada medida de renta se considera suficientemente realizada como para poder ser destacada del patrimonio societario y distribuida a los socios, también, en principio, estará suficientemente realizada como para que el Estado pueda apropiarse de una parte de la misma, sin colocar en peligro la conservación de la fuente de esta renta.

Algunos de los defensores de una desconexión formal¹³⁴⁶ se han apoyado en la idea de que el beneficio imponible se asienta mayormente en el principio de realización y en un criterio de costes históricos¹³⁴⁷, argumentando que estas dos características no están en conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad, vigentes en el Derecho mercantil de la Unión Europea en la actualidad. A pesar de que la premisa es verdadera, pues la medición del beneficio imponible, tradicionalmente, ha descansado en el principio de realización y en los costes históricos¹³⁴⁸, de ello no puede deducirse linealmente la necesidad de una desconexión entre el beneficio imponible y el balance mercantil¹³⁴⁹. En primer lugar, el principio de realización del Derecho tributario no está en total oposición con las Normas Internacionales de Contabilidad¹³⁵⁰. Si consideramos en particular la venta de bienes y de servicios, no existen divergencias relevantes con relación al momento de realización de los respectivos resultados

1346 **SLOT/GERRITS**, *op. cit.*, p. 410; **GAMMIE**, Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU, CEPS, Bruselas, 2005, p. 53.

1347 El método de los costes históricos (*Anschaffungswertprinzip*), significa la no actualización del valor monetario de los activos en conformidad con el valor de la inflación o del mercado (**THIEL / LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, pp. 199 *et seq.*; **BOSSERT/ MANZ**, *Externe Unternehmensrechnung*, Physica, Heidelberg, 1996, p. 69; **GRAU**, *Gewinnrealisierung nach International Accounting Standards*, D.U.V., Wiesbaden, 2002, pp. 45 *et seq.*; **WÖRNER**, *Handels- und Steuerbilanz nach neuem Recht*, 8ª ed., Oldenbourg, Munich, 2003, p. 124).

1348 **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 60; **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 659; **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht...*, *cit.*, p. 134.

1349 **SPENGEL**, *International Accounting...*, *cit.*, p. 409; **ENDRES**, *op. cit.*, p. 96.

1350 **GAMMIE et al**, *op. cit.*, p. 25; **CLYDE/ STICKNEY/ WEIL/ FRANCES**, *Financial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods and Uses*, 13ª ed., Cengage Learning, 2010, p. 342.

en los dos sistemas¹³⁵¹. El concepto tradicional de beneficio imponible se aparta de las Normas Internacionales de Contabilidad¹³⁵², eso sí, en lo que concierne los aumentos de valor de los activos no conectados con una transacción¹³⁵³ que normalmente, según el principio de realización, no son reconocidos¹³⁵⁴, lo que es una consecuencia necesaria de la aplicación del criterio de los costes históricos¹³⁵⁵. Sin embargo, aún en este supuesto no hay un motivo sólidamente demostrado para un abandono del sistema de conexión formal. Por el contrario, si por un lado la concepción prudencial de beneficio, basada en el principio de realización, fue adoptada por el Derecho tributario mayoritariamente por razones prácticas¹³⁵⁶, pueden apuntarse fuertes razones que podrían aconsejar un abandono de esos principios. De hecho, tanto el principio de realización como su consecuente criterio de los costes históricos no se

1351 **ENDRES**, *op. cit.*, p. 96. Ver la Norma Internacional de Contabilidad número 18 (REGLAMENTO CE Número 1126/2008 de la Comisión, de 3 de Noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento CE Número 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, DO L 320 de 29.11.2008, p. 1).

1352 **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 658.

1353 Se subraya que el principio de realización tradicional del Derecho tributario, importado directamente del Derecho mercantil (**HEYMANN/HORN**, *op. cit.*, p. 187; **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 244; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 118; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 59; **SPENGEL**, *International...*, (I), *cit.*, p. 33) significó una limitación a la adopción, en el campo tributario, del concepto puro de renta-incremento patrimonial (Sobre el punto **HOLMES**, *op. cit.*, pp. 114 *et seq.*).

1354 **HEYMANN/HORN**, *op. cit.*, p. 187; **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 244; **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 658; **SCHEFFLER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 59; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 118.

1355 **HOLMES**, *op. cit.*, p. 113.

1356 **TIPKE/LANG**, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 651; **SCHÜTZ**, *op. cit.*, p. 199; **REIF, C.**, *Reform der Besteuerung des Einkommens*, D.U.V., Wiesbaden, 2005, p. 39. Sobre el acatamiento del principio de realización, tras el fin de la Primera Guerra, **HOLMES**, *op. cit.*, pp. 114 *et seq.*

respaldan¹³⁵⁷, sino que por el contrario colisionan sea con el principio de igualdad en la tributación¹³⁵⁸ sea con el principio de capacidad contributiva¹³⁵⁹.

La adopción del principio de realización y de su implícito método de los costes históricos por el Derecho tributario fue dictada por razones de practicidad y de eficiencia en la tributación¹³⁶⁰. Los problemas que se plantean son principalmente la necesidad de evaluar anualmente el patrimonio empresarial¹³⁶¹ – mientras el beneficio realizado, según el principio de transacción, se mide con base en la documentación comercial relativa a las transacciones – y las dificultades generadas para el contribuyente con la obligación de pagar el impuesto sobre el aumento del valor de un activo en un momento en que no se lo ha todavía vendi-

1357 La concepción de que el principio de realización tiene respaldo en el principio de capacidad contributiva obtuvo en épocas recientes una diseminación apreciable (MAYR, *op. cit.*, p. 87). Sin embargo, dicha concepción puede considerarse superada en la actualidad. Por ejemplo, TIPKE/LANG, *Steuerrrecht...*, 13ª ed., *cit.*, p. 201, en 1991, sugerían que el concepto de renta-incremento patrimonial (*Einkommensbegriff der Reinvermögenszugangstheorie*) era demasiado amplio para utilizarse como base imponible, porque “la inclusión de rentas no realizadas conlleva un riesgo de sobretributación”. Pero los mismos autores (TIPKE/LANG, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 227), en 2005, sostenían que el concepto de renta-incremento patrimonial no se muestra adecuada a efectos de tributación por razones de practicidad. En el mismo sentido, WEBER-GRELLET, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Otto Schmidt, Colonia, 2001, p. 81.

1358 ROSE, *op. cit.*, p. 58, observa: “if for practical reasons only realized wealth increases are included in the tax base, this Hill mean that equal wealth increases – one realized, the other not – do not receive the same treatment”; AARON/GALPER, *Assessing tax reform*, The Bookings Institution, Washington, 1985, p. 56, subraya la ineficiencia y la desigualdad que resultan del principio de realización, beneficiando los contribuyentes que tienen una renta no realizada sobre los que tienen una renta realizada.

1359 LANG, *The Influence...*, *cit.*, p. 14, observa que una contabilidad nominal, es decir basada en los costes históricos, implica una exención de impuesto para los sujetos pasivos que tienen deudas al propio tiempo que los sujetos pasivos que venden activos se somieten a impuesto por rentas ilusorias. Sin embargo, el punto es pasible de discusión. SPENGLER, *International...*, (I), *cit.*, p. 33, sostiene que la tributación de la renta empresarial debe seguir basándose en el principio de los costes históricos, por razones de objetividad.

1360 PEZZER, *op. cit.*, p. 13; TIPKE/LANG, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 227; HOLMES, *op. cit.*, p. 571; MUTÉN, *op. cit.*, p. 218.

1361 Sobre el HOLMES, *op. cit.*, pp. 566 *et seq.* y la bibliografía ahí citada; MCINTYRE, *op. cit.*, p. 389.

do¹³⁶². Sobre el problema de la evaluación anual del patrimonio, el sistema de conexión formal permite al Derecho tributario superarlo automáticamente en todos los supuestos en que la entidad empresarial realiza esa misma evaluación en su balance mercantil¹³⁶³. Con relación al problema de la liquidez, procede el mismo argumento: cuando el resultado manifestado en el balance mercantil incluye incrementos de valor todavía no realizados, ello significa que el pago de dividendos se efectuará a partir de valores ilíquidos. Si la iliquidez del beneficio no impide el pago de dividendos, tampoco tiene por qué impedir el pago del impuesto¹³⁶⁴.

La última razón que justifica la afirmación que hicimos con anterioridad, de que el beneficio distribuible corresponde a la mejor medición posible de la capacidad contributiva de la entidad empresarial, está relacionada con el tema de la prueba. La principal razón por la que el Derecho tributario ha dependido del cálculo del beneficio imponible del resultado mostrado en el balance mercantil reside en la incertidumbre que caracteriza de modo intrínseco la cuantificación del beneficio¹³⁶⁵. Cuando exista una conexión formal entre el beneficio imponible y la contabilidad mercantil, obviamente, el contribuyente queda en un dilema¹³⁶⁶ entre optar por un beneficio más optimista, que incrementará el valor de venta de la empresa y que permite una distribución más temprana de dividendos, pero implicará al propio tiempo una tributación más elevada, u optar por beneficio más conservador, que reduzca la carga fiscal pero implica una disminución del valor de venta de la empresa y de los beneficios pagables. La existencia de este dilema hace que el contribuyente opte por un valor de equilibrio¹³⁶⁷, entre una visión demasiado optimista y una visión demasiado pesimista, y este equilibrio coincide con la mejor medida posible de capacidad contributiva. Sin una conexión formal, por

1362 **HOLMES**, *op. cit.*, pp. 569-570. **KAVELAARS**, *Accrual versus realization*, en ESSERS, P. y RIJKERS, A. (eds.), *The notion of income from capital*, IBFD, Ámsterdam, 2005, p. 130.

1363 El hecho de que las Normas Internacionales de Contabilidad hayan acatado ampliamente el concepto de “justo valor” prueba que la contabilidad financiera ha evolucionado y superado las dificultades de la evaluación de los activos no transaccionados (**FREEDMAN**, *Treatment...*, *cit.*, p. 203).

1364 **SCHREIBER**, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 42, afirma que el derecho de participación del Estado en las utilidades empresariales debe ser cuantificado según los mismos criterios que rigen la cuantificación de los derechos de participación de los demás sujetos.

1365 **ROSE**, *op. cit.*, p. 58.

1366 **ANDREANI**, *op. cit.*, p. 113.

1367 **GHINI**, *op. cit.*, p. 83.

el contrario, las cuentas mercantiles tenderían inevitablemente para una sobrevaloración, en perjuicio de la transparencia que debe regir la información financiera¹³⁶⁸

5.3. Conclusión sobre la articulación de la conexión formal con las normas valorativas especiales del Derecho tributario.

Hemos dicho que una conexión formal entre la determinación del beneficio imponible y las cuentas mercantiles anuales consiste en la obligatoriedad de mantener en el cálculo de la base imponible, en principio, las mismas calificaciones y valoraciones realizadas en el balance mercantil. La definición no queda completa mientras no se explique el significado de la expresión “en principio”, es decir, mientras no se delimite exactamente el campo en que esas calificaciones y valoraciones deben mantenerse del campo en que no hay obligatoriedad de mantenerlas.

Hemos podido comprobar, de una parte, que sólo tiene sentido hablar de conexión formal con relación a las calificaciones y valoraciones en las que existe un margen de decisión del redactor del balance. Por ejemplo, no queda ningún margen de decisión respecto de la calificación y de la inclusión como ingreso de un precio de una venta de mercancías. Pero ya existe un margen de decisión respecto del momento en que ese ingreso se aprecia realizado. Del mismo modo, existe un margen de decisión respecto de la inclusión en el resultado de un aumento del valor de mercado de un activo sin que haya ocurrido ninguna transacción sobre el mismo, etc. Este margen de decisión puede resultar del hecho de que una norma de carácter contable (en sentido sustantivo, es decir, una norma cuya función es dar un criterio para la medición de magnitudes financieras en un patrimonio de un empresa) establezca varias opciones para la calificación o valoración de un hecho patrimonial (v.g. la norma que prevé distintos métodos de amortización de las inmovilizaciones), o puede resultar de una norma que utiliza conceptos indeterminados para la calificación o valoración de un hecho patrimonial (v.g. la norma que determina que debe constituirse una provisión cuando exista un riesgo serio de un gasto futuro, o que determina que debe valorarse un activo por su valor justo).

Si hubiera una total coincidencia entre el Derecho contable mercantil y las normas tributarias sobre la cuantificación de la base imponible, de manera que los márgenes de de-

1368 **SCHÖN**, *The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?*, TLR, núm. 58, 2005, p. 115.

cisión coincidieran perfectamente, no se plantearía ningún problema especial en definir el perímetro de actuación de la conexión formal. Todas las soluciones adoptadas en el balance mercantil se trasladarían a la base imponible con la consecuencia de que el resultado mercantil sería exactamente igual a la base imponible. Sin embargo, en los ordenamientos estudiados no es así. El Derecho tributario establece normas de valoración propias que se encuentran en una relación de antinomia respecto de las normas contables mercantiles, lo que no quiere decir que, en todos los casos, esas normas tributarias establezcan criterios incompatibles con los criterios mercantiles, sino que por lo menos algunas de las opciones posibles según los criterios mercantiles no son posibles según las normas tributarias o viceversa (*v.g.*, si la norma fiscal establece la posibilidad de diferir a un período posterior las plusvalías realizadas en un determinado año, esa imputación temporal es incompatible con el Derecho mercantil; pero ya si la norma fiscal fija un límite máximo para una provisión para riesgo de insolvencia de créditos, no puede decirse que sea incompatible con la norma mercantil, pero hay soluciones admitidas por el Derecho mercantil por encima de los límites fiscales que son incompatibles con el Derecho tributario). El problema de la definición de la conexión formal está en articularlo con estas normas de valoración del Derecho tributario.

La doctrina alemana mayoritaria¹³⁶⁹, define la conexión formal como el vínculo que se establece entre la determinación del beneficio imponible y el balance mercantil en cuya virtud las calificaciones y valoraciones realizadas en el balance mercantil deben mantenerse en la determinación de la base imponible, toda vez que apliquen correctamente el Derecho mercantil y desde que sean admisibles o no sean contrarias al Derecho tributario. Con la última parte de la definición – “desde que sean admisibles o no sean contrarias al Derecho tributario” – los autores alemanes intentan superar el problema de la articulación con las normas valorativas especiales del Derecho tributario. No obstante, la definición arrastra necesariamente una segunda cuestión, y es ¿Qué acontece al principio de conexión formal cuando la valoración del balance mercantil no sea admisible según las normas fiscales? Si aplicáramos rigurosamente la definición de la doctrina mayoritaria alemana, la respuesta sería que, en esos casos, no se aplicaría el principio de conexión formal. Y sin embargo no es así. Cuando la valoración fiscal no es admisible según las normas fiscales, el principio de conexión formal

1369 **SCHEFFLER**, *Abweichungen...*, *cit.*, p. 3; **SCHREIBER**, § 5, *cit.*, p. 38; **WASSERMEYER**, *op. cit.*, p. 30; **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 668; **THIEL/LÜDTKE-HANDJERY**, *op. cit.*, p. 118; **SCHÜTZT**, *op. cit.*, p. 60.

sigue aplicándose¹³⁷⁰, pero de una forma limitada¹³⁷¹, de la misma manera que en el derecho español.

En el derecho español actual el contenido normativo del principio de conexión formal está recogido principalmente en el artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El precepto regula el modo en que se articula el principio de conexión formal con las normas valorativas especiales de la normativa tributaria. Del análisis, dentro de la normativa española del impuesto sobre sociedades, de las disposiciones legales que, con un carácter casuístico, estipulan formas diferenciadas de articulación entre la cuenta de resultados mercantil y el principio de inscripción contable, se inducen dos criterios fundamentales que determinan los supuestos de limitación y de ruptura del principio de inscripción contable.

El primer criterio y el más general es el que está en la base de los casos de limitación del principio de conexión formal y se extrae de las reglas previstas en el artículo 19.3: siempre que la aplicación de la norma valorativa tributaria determine un resultado superior al que resulta del balance mercantil, o una antelación de la realización de la renta con relación al balance mercantil, la discrepancia entre las dos magnitudes resulta admisible, y se concretará mediante una corrección extracontable *in melius*. Dentro de esta frontera caben tanto las normas valorativas fiscales que establecen “opciones” en sentido propio, como las que suponen un margen de apreciación, como las que imponen una valoración determinada. Así, por ejemplo, el contribuyente tiene la libertad de practicar una amortización fiscal inferior a la mercantil, sin que eso le traiga ninguna consecuencia negativa. Del mismo modo, ya en el campo de las normas valorativas fiscales que imponen un valor o una calificación determinada, el contribuyente podrá realizar una provisión en el balance mercantil para la cual la norma fiscal no admite una deducción, o una liberalidad, o cualquier coste cuya deducción la norma fiscal no admita. Lo anterior significa que el contribuyente tiene incluso la posibilidad de realizar distintas valoraciones en el balance mercantil y en el “balance fiscal”¹³⁷², bajo la

1370 WILHELM, *op. cit.*, pp. 75 *et seq.* WEBER-GRELLET, *Bilanzsteuerrecht...*, *cit.*, p. 265.

1371 De ello resulta la *Eingeschränkte formelle Massgeblichkeit*. SCHEFFLER, *Besteuerung...*, *cit.*, p. 21.

1372 El término “balance fiscal” no se emplea aquí con un sentido documental o formal, esto es de un documento elaborado en la forma de un balance, sino un sentido sustantivo, de un conjunto de valoraciones realizadas en el ámbito de la determinación de la renta imponible.

condición de que esas valoraciones no supongan una reforma del valor del beneficio a la baja (*in peius*).

El segundo criterio, que se aplica de una manera más excepcional, es el que está en la base de los casos de ruptura con la conexión formal. En estos casos, opuestamente a lo descrito para los supuestos precedentes, resulta posible una discrepancia a la baja (*in peius*) entre el beneficio imponible y el balance mercantil. El criterio sienta en la existencia de un régimen de incentivos fiscales, asociado a la norma valorativa fiscal. El legislador fiscal español ha entendido que la concesión de un beneficio fiscal por medio de una norma valorativa, que permite sustraer o diferir la imposición de fracciones de la renta, no debe estar condicionada a que se refleje dicha valoración en el balance mercantil.

Manifiestamente, del principio de inscripción contable del artículo 19.3 resulta un principio de conexión formal bastante mitigado. Pero el sistema español es más preciso, más riguroso y sobre todo ofrece una mayor seguridad jurídica que muchos otros sistemas estudiados. Por consiguiente, hay que indagar si el sistema español es eficiente en la realización de los fines jurídicos que el sistema de conexión formal pretende cumplir. Esta indagación se realizará en el epígrafe siguiente.

Con relación al concepto de conexión formal, creemos que en la definición propuesta por la doctrina alemana se confunden dos aspectos, el principio de conexión formal y la conformidad material, resultante de la remisión general al Derecho mercantil realizada por la norma tributaria. De hecho, siempre que una norma tributaria fija un criterio de alguna manera antinómico con las normas contables mercantiles, lo que se limita es la remisión al Derecho mercantil, pero esto no afecta necesariamente a la regla de conexión formal. Por este motivo, la norma tributaria tiene que determinar, a través una regla general – como la del artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades español – o de una manera casuística, el modo en que se articula la conexión formal con las normas especiales del Derecho tributario. Así, la conexión formal tiene que definirse como la obligatoriedad de mantener, en la determinación del beneficio imponible, las calificaciones y las valoraciones (las opciones y decisiones) realizadas en las cuentas mercantiles, excepto cuando una norma tributaria determine una cosa distinta.

6. EL FENÓMENO DE LA DEPENDENCIA INVERSA.

6.1. El concepto de “dependencia inversa” – una fuente de equívocos.

La última de las cuestiones que hemos mencionado como estructurales en la relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil es la que concierne la conducta del redactor del *balance mercantil*. Nos referimos a la cuestión de qué normas se aplican para la elaboración del balance mercantil y, concretamente, si para este balance tienen o no relevancia las normas contenidas en la legislación fiscal¹³⁷³.

La relevancia de las normas fiscales para la elaboración del balance mercantil, que se suele referir como “dependencia inversa”¹³⁷⁴, es en su esencia un fenómeno multiforme, pues puede tomar consistencia mediante diversas formas y por diferentes procesos. Por consiguiente, para entenderlo plenamente, no hay que quedarse al nivel de una definición general, si no que examinarlo en toda la variedad de sus facetas.

Empezamos por advertir que una regulación del balance mercantil por parte del Derecho fiscal puede ser o no ser excepcionante del propio Derecho mercantil. Han sido frecuentes en el pasado situaciones en las que la disciplina contable era inexistente o extremadamente parca al regular la confección de los estados financieros de las empresas¹³⁷⁵. En

1373 El problema de la dependencia inversa es conocido en todos los ordenamientos estudiados, bajo distintas designaciones. En España, se ha utilizado el término “determinación inversa” (BÁEZ MORENO, *op. cit.*, p. 54) y “dependencia inversa” (GARCÍA MORENO, *La base...*, *cit.*, p. 61). En Italia se ha establecido la terminología de “dipendenza rovesciata” (FALSITTÀ, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 10; ZIZZO, *op. cit.*, p. 170). La doctrina alemana adopta la expresión “umgekehrte Massgeblichkeit” (BLASIUS, *op. cit.*, p. 197 *et seq.*; SCHÜTZ, *op. cit.*, p. 70).

1374 FALSITTÀ, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 10; ADAMO, *L'eliminazione dell'appendice fiscale: riflessi sull'attendibilità del bilancio di esercizio*, Riv. Dot. Com., núm. 4, 1995, p. 812.

1375 Esta situación ocurrió, por ejemplo, en el ordenamiento italiano aunque en la vigencia del impuesto del impuesto de 1973. En este sentido, TOMASÍN, *Contrasti...*, *cit.*, p. 55, quien advierte que en la institución del sistema de 1973 el legislador italiano se inspiró en el ejemplo alemán, pero, al contrario de lo que ocurrió en este último, en el derecho italiano hasta esta fecha no se encontraban definidos los correctos principios contables, hecho que habrá conducido al legislador a enunciar el mismo los criterios para la determinación del beneficio. En el mismo sentido, FALSITTÀ, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 220.

esta situación, ciertas normas fiscales podrán ser las únicas a regular el balance, al menos en muchos de sus aspectos¹³⁷⁶. Otras veces, aún dentro de la primera hipótesis de un Derecho contable incipiente, la normativa fiscal se limitaba a desarrollar o complementar con reglas más precisas principios de ámbito muy general previstos en las leyes mercantiles. Pero, si esta hipótesis puede plantearse en términos abstractos e incluso si se ha producido con frecuencia en el pasado, en el momento actual, cuando la disciplina contable registra una fantástica expansión, incluso a través del fenómeno de la normalización contable internacional, esta situación ya prácticamente no se produce y su interés para el estudio de la problemática de la dependencia inversa resulta por lo tanto diminuto.

La situación que encontramos, hoy, con más frecuencia, se caracteriza por la existencia de normas de Derecho tributario cuya vocación es de aplicarse a los estados financieros mercantiles en los mismos aspectos que están regulados, de forma discrepante, por la disciplina contable mercantil¹³⁷⁷. Se trata de un tipo de situación en que existe, por lo tanto, un

1376 Hemos de introducir en esta aserción a un cierto grado de probabilidad, pues lo que se constató históricamente en la evolución de los ordenamientos fue que, incluso en estas situaciones de “práctica inexistencia” de una disciplina contable, siempre existieron, asociados a la obligación mercantil de llevar contabilidad, algunos principios. Estos principios, aunque muy genéricos, tienen la virtualidad de plasmar a toda una disciplina contable. Basta con recordar, a este propósito, como la jurisprudencia francesa desde finales del siglo XIX, precisamente en una época en la que no existía en el ordenamiento francés una disciplina contable, fue capaz, a partir del principio general de prohibición de distribución de dividendos ficticios, de deducir reglas tan concretas como la relativa a los casos de utilización de la cotización bolsista en la valoración de activos (**DELAVELLE**, *op. cit.*, p. 55). Se concibe, pues, fácilmente, que incluso cuando el Derecho mercantil no contenga más que unos principios muy generales, las normas fiscales pueden resultar contrarias a aquellos principios fundamentales. Pero existe también la posibilidad, que históricamente se produjo, de que las normas fiscales estén en conformidad con los principios contables generales y que además establezcan criterios objetivos para la aplicación de dichos principios del Derecho mercantil a unas situaciones específicas. Sobre este punto, refiriéndose al ordenamiento italiano, **BAFILE**, *op. cit.*, p. 157: “Las normas tributarias han desarrollado, con notable antelación respecto a las normas civiles, los principios de la técnica financiera, dando origen a que se volvieran usos comunes comportamientos no siempre obligatorios”.

1377 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *op. cit.*, pp. 11 *et seq.*, acentúa especialmente este aspecto que designa como “alteración” o “deformación” del Derecho mercantil por el Derecho fiscal. Según el autor, la deformación se produce cuando “el Derecho tributario, al dictar la disciplina de la renta empresarial, adopta criterios de valoración (...) contrarios y divergentes de los civiles”.

*conflicto de normas*¹³⁷⁸. En las dos hipótesis mencionadas, nos encontramos con normas de Derecho tributario que regulan la obligación de contabilidad mercantil. En las dos situaciones se puede hablar, adoptando la terminología italiana, de una *heterointegración* de la regulación contable mercantil por el Derecho fiscal. Pero en el segundo caso, dicha *heterointegración* supone un conflicto entre los dos grupos de normas¹³⁷⁹. Sólo en el supuesto en que este conflicto pueda resolverse en una excepción al Derecho contable mercantil, por fuerza de las normas de naturaleza tributaria, se puede hablar en una real *heterointegración* del Derecho mercantil por el Derecho fiscal.

Pero hay también que considerar la hipótesis inversa. Si concluyéremos que la norma fiscal no posee la virtualidad, porque el sistema normativo en su conjunto no lo permite, para excepcionar la norma mercantil, caso en el que se aplicaría al propio balance mercantil, entonces no se producirá la *heterointegración*. Lo que existe en este caso, son dos normas antinómicas en el seno de la propia normativa tributaria, una que incorpora los criterios de valoración mercantiles en la regulación de la determinación del beneficio imponible – la norma fiscal remisiva, de la que resulta un principio general de conformidad material – y otra que impone distintos criterios para el mismo fin.

Pero antes de entrar en el problema de la resolución del conflicto suscitado por las normas de Derecho tributario que se suponen destinadas para *heterointegrar* el Derecho mercantil, debemos atender a una cuestión lógicamente previa. Ésta es como saber cuándo estamos frente a una norma de Derecho fiscal con una función *heterointegradora* del Derecho contable o mercantil.

6.2. *Las formas en que se realiza la heterointegración de la regulación de la contabilidad mercantil por el Derecho fiscal.*

Para acercarnos a esta vertiente del problema, de cómo delimitar los casos de dependencia inversa, hay que partir del rasgo esencial del propio concepto de dependencia inversa, enunciado con anterioridad, cuyo consiste en la existencia de una norma de Derecho tributario, poseyendo la virtualidad de aplicarse al balance mercantil, pero en la que se establecen

1378 *Conflicto de normas* es el término propuesto por **KELSEN**, *Allgemeine Theorie der Normen*, Manzche, Viena, 1979, p. 99.

1379 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 148.

criterios de valoración, calificación o imputación temporal discrepantes de los predicados en la normativa mercantil¹³⁸⁰.

Con relación al segundo criterio – normas de valoración, calificación o imputación temporal diversos de los preceptuados en la legislación mercantil, hemos visto en el punto anterior que las normas tributarias pueden discrepar del Derecho mercantil con distintas grados de intensidad. Por un lado, existen normas que representan un desvío absoluto de los principios contables, porque prescriben una solución contable no aceptable a la luz de aquellos principios. En general, esta situación se produce cuando la norma tributaria, mediante el establecimiento de determinados criterios de evaluación o imputación temporal, tiene como objetivo manifiesto el de conceder ventajas de trato fiscal, con un carácter de beneficios fiscales¹³⁸¹. Como regla general, estas normas son de aplicación facultativa¹³⁸², lo que significa que al contribuyente se deja la posibilidad de aplicar, en vez de los mencionados criterios fiscales más ventajosos, aquellos previstos en la normativa mercantil. Cuando el contribuyente opte por proceder de esta manera, no estará vulnerando ninguna norma de Derecho fiscal, y el beneficio resultante del mismo proceso es una magnitud adecuada a los fines de la tributación. Pero el contribuyente se perderá la ventaja económica que la norma fiscal le atribuye.

Una situación próxima de la descrita, es la que se presenta cuando la normativa tributaria, también con un carácter facultativo, prevé la aplicación de un trato contable del que también resulta o puede resultar una reducción de la carga fiscal, pero en que no resulta claro un carácter de beneficio fiscal¹³⁸³. Al igual que en los supuestos anteriores, importa

1380 **FALSITTÀ**, *La Dichiarazione tributaria ed il bilancio d'esercizio*, en AMATUCCI, A., (dir.), *Treato di diritto tributario*, Vol. III, Cedam, Padua, 2001, en especial pp. 920 *et seq.*; pero también **BAFILE**, *Considerazioni...*, *cit.*, p. 172.

1381 Entre los casos más frecuentemente citados en la doctrina están la amortización anticipada de bienes del inmovilizado y el diferimiento de la tributación de plus-valías realizadas en determinadas circunstancias (**FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 6).

1382 **CICOGNANI**, *Ammortamenti...*, *cit.*, p. 138, habla a este mismo propósito de los supuestos en los que el legislador, por razones de “exigencia de eficiencia, refuerzo y racionalización del aparato productivo”, permite la deducción de ciertos gastos en medida superior a la efectiva.

1383 Se podrá referir, como ejemplo, la situación en que la norma fiscal permite la aplicación de la valoración de existencias según el método LIFO, cuando un tal método no sea permitido por el Derecho mercantil; en el derecho alemán, es este el caso del principio de valoración al valor

subrayar, respecto de estas normas, su carácter de normas dispositivas, de aplicación facultativa, conectado con un trato fiscal más favorable que el permitido por la norma mercantil¹³⁸⁴. Importa igualmente señalar que los criterios establecidos en estas disposiciones se caracterizan por permitir una solución contable no consentida según los principios contables, y, por consiguiente, por constituir una excepción a los principios contables consagrados tanto en el Derecho mercantil como, mediante la remisión operada por la norma que define la base imponible, en la normativa del impuesto.

Una categoría distinta, es la que integra las normas fiscales que transforman en una prescripción imperativa¹³⁸⁵, una solución prevista en la normativa mercantil como “opcional”¹³⁸⁶. Esta situación plantea también algunos problemas, de los cuales el más importante se halla en definir hasta qué punto dichas normas originan, al igual que las anteriores, o no originan, una deformación del balance mercantil, es decir, determinan una configuración del balance mercantil incompatible con el Derecho contable mercantil, y, por consiguiente, se puede, con relación a ellas, hablar de dependencia inversa.

La respuesta a esta cuestión depende en gran medida de cómo se considera la característica de la flexibilidad¹³⁸⁷, o el margen de discrecionalidad de las normas contables. Para

más bajo (*Niederstwertprinzip*), previsto en el Derecho mercantil (§ 253.3 HGB) como una regla rígida, mientras la normativa fiscal (§ 6.1.2 *Einkommensteuergesetz*) prevé el mismo principio con un carácter dispositivo. Sobre el punto, **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 6.

1384 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 95.

1385 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 147, habla de criterios fiscales facultativos y criterios fiscales obligatorios.

1386 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 19; Este podrá ser, en la normativa tributaria española, el caso del art. 15.1 y 2 del TRIS.

1387 La flexibilidad se menciona como una característica de las normas contables mercantiles por un gran número de autores, bajo distintas denominaciones. Algunos estudiosos hablan de *conceptos indeterminados* (**FALCÓN y TELLA**, *La relativa...*, cit., p. 7; **TOMASÍN**, *Contrasti...*, cit., p. 58); otros hablan de un margen irreducible de subjetivismo de los juicios valorativos (**MAZZA**, *Interrelazioni...*, cit., p. 996); otros mencionan una *discrecionalidad técnica* (**NAVA**, *Avremo un nuovo tipo di politica fiscale nella formazione dei bilanci delle società di capitali?*, Riv. Dot. Com., año XXV, núm. 6, 1974, p. 1006; **VIGANÒ**, *Reddito...*, cit., p. 740; **ONIDA**, *Il bilancio d'esercizio nelle imprese e la sua "standardizzazione"...*, cit., p. 200).

algunos autores¹³⁸⁸, la flexibilidad de las normas contables debe entenderse como la susceptibilidad de la norma para legitimar una pluralidad de soluciones para el asiento contable de un mismo hecho económico. Para un dado hecho económico, pues, varias soluciones serían posibles y todas serían igualmente correctas. Si se entendiérase así tiene razón el mismo autor al considerar que la adopción, por el redactor del balance mercantil, de la regla fiscal, no conllevaría un desvío a los principios contables, sino que se resolvería en “una aceptación de una de las varias soluciones que resultan admisibles y legítimas de las prescripciones mercantiles”.

Pero una conclusión distinta resultaría necesaria si, por el contrario, se entendiera la mencionada flexibilidad de las normas contables como una “discrecionalidad técnica”¹³⁸⁹. En este caso, no puede aceptarse la conclusión de que la norma contable permite varias soluciones correctas, sino que sólo una es la correcta, y la norma contable meramente deja la tarea de identificar la solución correcta a una apreciación técnica del redactor del balance. En este caso habríamos de llegar a la proposición, opuesta de la anterior, de que la rigidez de la norma fiscal, impidiendo la elección de la solución técnicamente correcta, resultaría en la deformación del balance¹³⁹⁰. Consideramos que existen las dos especies de normas en el Derecho mercantil, las que configuran verdaderas opciones y las que sólo aparentemente constituyen opciones, pues suponen eso sí una valoración discrecional para llegar al único valor correcto.

El segundo elemento de la definición que hemos dado de dependencia inversa, consiste en que la norma fiscal divergente del Derecho mercantil se aplique al balance mercantil¹³⁹¹. Si miramos los preceptos de la norma tributaria que establecen criterios distintos de los mercantiles, vemos que no siempre el texto legal deja ver claramente cuál sea el ámbito de su propia aplicación, es decir, si se aplica únicamente a la determinación del beneficio imponible, o si también va dirigido a aplicarse en el plan mercantil¹³⁹². Este problema no va

1388 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 20.

1389 En el sentido que apunta, entre otros, **SCHNEELOCH**, *op. cit.*, p. 51. Sobre la distinción, realmente fundamental en esta materia, entre la discrecionalidad y la indeterminación de las normas jurídicas en general *vid.* **LUZZATI**, *Discretion and “indeterminacy” in Kelsen’s theory of legal interpretation*, en GIANFORMAGGIO, L. (edit.), *H. Kelsen legal theory, a diachronic perspective*, Giapicchelli, Turín, 1990, p. 123.

1390 **COLOMBO**, *Disciplina...*, cit., p. 1181.

1391 Si la norma fiscal especial no se aplica al balance mercantil, estamos frente a lo que **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, cit., p. 97 designa como supuestos de “antinomía aparente”.

1392 Un ejemplo muy claro de ello es lo que se desprende de la disensión en la doctrina alemana

a ocuparnos en este momento, ya que coincide parcialmente con la problemática analizada en el punto anterior, de la delimitación del campo de actuación del mecanismo de corrección extracontable en un sistema de conexión formal. De hecho, cuando la norma especial de Derecho tributario se puede aplicar mediante un ajuste extracontable, no existe una dependencia inversa. Como hemos concluido en el capítulo precedente, para poder determinar si un criterio establecido en la normativa fiscal va dirigido a reflejarse o no en el balance mercantil hay que utilizar el elemento sistemático, en vez de atender solamente a la norma particular.

Considérese como ejemplo el ordenamiento alemán. Puesto que existen en la normativa fiscal numerosas disposiciones que dictan criterios para la valoración, la calificación y la imputación temporal de los hechos económicos, que discrepan de los criterios mercantiles, la cuestión de la dependencia inversa concierne saber si estos criterios, en virtud del principio de conexión formal, deben aplicarse también en el balance mercantil, provocando una deformación del mismo¹³⁹³. Como hemos comentado, al describir el ordenamiento alemán, una interpretación literal de las normas que han regido sobre este punto no resulta conclusiva para esta cuestión, lo que ha provocado una división prácticamente insoluble en la doctrina. Por una banda, hay una corriente conservadora¹³⁹⁴ que considera que, en virtud de la mencionada cláusula del principio de conexión formal, ninguna valoración que resulte de una norma fiscal puede ser aplicada, sin que tenga una inscripción correspondiente en el balance mercantil e incluyen en esta categoría las normas que instituyen beneficios fiscales. Por otra banda, un sector menos conservador¹³⁹⁵ ha sostenido que la regla de conexión formal se debe aplicar únicamente cuando, a un derecho de opción previsto en la normativa fiscal, corresponda un derecho de opción similar previsto en el Derecho mercantil.

Reviste interés comparar la situación mencionada en el ordenamiento alemán, con la que existe en el ordenamiento francés, a fin de poner de relieve la diversidad de formas que puede revestir el fenómeno de la dependencia inversa. Si en el primero, la dependencia

acerca de la existencia o no existencia de un *Massgeblichkeitsprinzip* invertido, precisamente con relación a las normas de la *Einkommensteuergesetz* que establecen beneficios fiscales.

1393 **WOERNER**, *op. cit.*, p. 1569.

1394 El debate resulta bien ilustrado en una discusión trabada entre **SARRAZIN**, *Umgekehrte...*, *cit.*, y **BORDEWIN**, *Replik*, DB, núm. 17, (1992). En este debate, el primer autor sostiene la existencia de un *umgekehrte Massgeblichkeitsprinzip*, representando la corriente más conservadora.

1395 **BORDEWIN**, *Umgekehrte...*, *cit.*, p. 291.

inversa, cuando se considere que exista, se produce como un reflejo del principio de conexión formal, y siempre limitado a unos casos puntuales, ya en el ordenamiento francés, existe una interpretación tradicional del sistema legal que lleva a que las normas de Derecho fiscal tengan la consideración de normas materialmente aplicables al balance mercantil. Al contrario de lo que ocurre en el derecho alemán, el principio de una heterointegración de la regulación mercantil por parte de las leyes fiscales, en Francia no puede sentarse en una norma legal precisa, sino que resulta más bien de una tradición interpretativa solidificada en la jurisprudencia.

La doctrina francesa actual¹³⁹⁶ ve en el artículo 38 *quater* del CGI el principal asiente de una conexión entre la fiscalidad empresarial y la contabilidad mercantil. En el precepto, introducido en 1965, resultaba con bastante nitidez una intención del legislador fiscal de regular el balance que servía de base a la determinación de la renta imponible, al predicar que “las inscripciones en las diferentes rubricas incluidas en las cuentas, en el balance (...)”¹³⁹⁷, cuyos modelos están establecidos en conformidad con el artículo 38 *bis*, deben respetar las definiciones editadas por el plano general de contabilidad, siempre que dichas definiciones no resulten contrarias a las normas aplicables para la determinación del impuesto”. Aunque la disposición citada no refería expresamente el balance mercantil, lo que, en abstracto, podría consentir la hipótesis de que la norma tributaria se refiriese a un balance fiscal autónomo, la doctrina siempre ha interpretado las normas fiscales como aplicables, en general, en la redacción del balance mercantil¹³⁹⁸. Sin embargo, es seguro que el origen de esta heterointegración de la regulación contable mercantil por parte del Derecho fiscal se remonta a unas fechas muy más tempranas. Así, ya en 1954, los mercantilistas¹³⁹⁹ no hesitaban en incluir a las leyes

1396 **OSTERLOH-KONRAD**, *Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher rechnungslegung in Frankreich*, en SCHÖN, Wolfgang, *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Otto Schmidt, Colonia, 2005, p. 378.

1397 Se refiere a las demostraciones financieras requeridas según la legislación francesa.

1398 **MIKOL**, *The history of financial reporting in France*, en WALTON, (ed.), *European financial reporting. A history*, Academic Press, Londres, 1995, p. 118.

1399 **ESCARRA**, *Cours de Droit commercial*, Sirey, Paris, 1952, p. 41. afirmaba en esas fechas: “El Derecho fiscal forma una fuente indirecta de Derecho mercantil, en la medida en que dicta soluciones para los problemas planteados por el Derecho mercantil, o ejerce su influencia en la solución. Algunas normas fiscales, por ejemplo, dictan la técnica que debe usarse en la fusión de sociedades, para algunos aumentos de capital, para filiales, para algunos tipos de acuerdos

fiscales dentro de las fuentes del Derecho mercantil. Y se encuentran referencias¹⁴⁰⁰ de jurisprudencia de 1911¹⁴⁰¹, en que el tribunal ha estimado la obligatoriedad de las leyes fiscales para la preparación del balance mercantil.

Para comprender las razones de esta concepción interpretativa, que condujo a un sistema de heterointegración *de facto* del Derecho mercantil por el Derecho tributario en el sistema francés, hay que constatar el hecho de que no existió una regulación contable de fuente legal en Francia hasta 1983¹⁴⁰². La concepción descrita fue plenamente sancionada por la jurisprudencia que, mediante la “doctrina de las decisiones de gestión”, fue la que consagró en definitiva el principio de un balance único, o sea, el concepto de que el balance previsto y regulado en la normativa tributaria era el balance mercantil. Al mismo tiempo, la jurisprudencia consagró la aceptación de una heterointegración de la disciplina contable mercantil por parte del Derecho tributario¹⁴⁰³.

Los dos ejemplos mencionados, muestran que la dependencia inversa puede revestir múltiples formas y variadísimos matices. Sin embargo, debemos señalar que la dependencia inversa es antes de nada más, casi sin excepción, un fenómeno generado en la práctica, y sobre todo en la práctica administrativa¹⁴⁰⁴. Aun cuando, como en los ejemplos citados con an-

internacionales”; y **HAMEL/LAGARDE**, *Traité de Droit Commercial*, T. I, Dalloz, Paris, 1954, p. 327 *et seq.*

1400 **HAMEL/LAGARDE**, *op. cit.*, p. 327.

1401 Aix, 5.7.1911, Journ. Soc. 1912, p. 431.

1402 En este sentido *vid.* **MIKOL**, *op. cit.*, p. 378, quien observa al respecto que sólo en 1983, con la aprobación de la *loi comptable*, que se vertió al *code de commerce* en sus artículos L123-12 a L123-28, se produjo la emancipación del Derecho mercantil con relación al Derecho fiscal.

1403 En conclusiones a la sentencia C.E. 4.11.1970, Bulletin Bleu F. Lefebvre, **M. DELMAS MARSALET** manifiesta que “la decisión de gestión representa el ejercicio o el no ejercicio por parte del contribuyente de una mera facultad que le abre la ley fiscal”, refiriéndose a una decisión de gestión tomada en el balance mercantil.

1404 Sobre ello manifiesta **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 20, que “toda vez que la no adopción de las reglas tributarias genera para la empresa efectos perjudiciales y que la adopción de dichas reglas se resuelve no en violación de las prescripciones civiles sino en la aceptación de una de las varias soluciones que resultan admisibles y legítimas de las mismas prescripciones, nada de más inevitable y natural si se asiste, en este ámbito, a una compilación del balance y a una redacción de las escrituras en conformidad con las reglas fiscales”.

terioridad, se puede encontrar una base legislativa para una regla de dependencia inversa¹⁴⁰⁵, son prácticamente inexistentes los casos en que el legislador fiscal expresa una intención inequívoca de regular el balance mercantil¹⁴⁰⁶ y es la práctica de la Administración, corroborada *a posteriori* por la jurisprudencia y por la doctrina mayoritaria, la que se encarga de consagrar la solución de la dependencia inversa¹⁴⁰⁷. En un contexto de una aceptación generalizada de una regla de dependencia inversa, el contribuyente opta normalmente por acatar la regla, sea para no incurrir en sanciones sea para asegurarse el tratamiento fiscal más ventajoso¹⁴⁰⁸.

Es oportuno señalar que, considerado desde esta perspectiva, el fenómeno de la dependencia inversa pierde importancia para caracterizar los distintos sistemas, y como que se relativiza, al no estar limitado a los supuestos en los que exista un sistema de conexión

1405 A propósito del derecho alemán manifiesta **DZIADKOWSKI**, *Wider...*, *cit.*, p. 438, que el rasgo esencial del concepto de *Umgekehrte Massgleichheit* está en la dominación de hecho del Derecho fiscal en la regulación del balance.

1406 Volviendo al ejemplo francés, **MIKOL**, *op. cit.*, p. 103, observa que „sea porque la contabilidad de esa época no fuese fiable, o por una falta de confianza en las normas contables, o debido a una tradición muy francesa de que el Ministro de Hacienda (responsable por los impuestos) no debe inmiscuirse en las competencias del Ministro de Justicia (responsable por el Código comercial y por la contabilidad), la Ley de 1914 (que estableció el impuesto sobre los beneficios industriales y comerciales) no decía que el impuesto se debería calcular con base en el beneficio mostrado en la cuenta de pérdidas y ganancias. De hecho, la ley no hacía ninguna referencia a dicho estado financiero, pero no hesitaba en redefinir el balance“.

1407 **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, p. 69 observa que “(...) al margen de exigir la llevanza de determinados registros ‘contables’, las normas tributarias han impuesto auténticas reglas que disciplinan la forma de valorar los bienes integrantes del patrimonio empresarial, así como las mismas operaciones que originan ingresos y gastos, celebradas en el seno de la actividad empresarial, por lo que se les ha atribuido implícita o implícitamente el carácter de auténticas fuentes de principios contables y prácticas generalmente aceptadas”.

1408 **PICCINELLI**, *op. cit.* p. 81 observa que “sobre todo en el intuito de contener la presión fiscal, la normativa fiscal logra influir en la redacción del balance de ejercicio, dando lugar al fenómeno de ‘dependencia inversa’”. **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 21, designa este aspecto como “fuerza expansiva” del Derecho tributario. y advierte que, aunque en el plano mercantil (civil en el ordenamiento italiano) no ocurra ninguna sanción por el hecho de que no se adopte la norma fiscal, al no acogerse la norma fiscal el responsable de la elaboración de las cuentas, los administradores o gestores, originan un agravamiento de la situación fiscal, y con ello a una daño para la sociedad, con lo se colocan en posición de poder sufrir una acción de responsabilidad.

formal¹⁴⁰⁹. Por otra parte, incluso en los sistemas que se caracterizan tradicionalmente como sistemas de dependencia inversa, se constata que esta regla resulta muchas veces más de una práctica generalmente aceptada que de una norma jurídica querida por el legislador. En nuestra opinión, esta realidad fue la que caracterizó el sistema español en el dominio de la legislación anterior a la actual.

6.3. La superación del conflicto entre la norma fiscal y la norma contable mercantil en la regulación del balance mercantil.

Analizadas las formas en que el Derecho tributario impone la aplicación de sus normas en la conformación del contenido de las cuentas empresariales, parece ahora facilitado el camino a recurrir para exponer y eventualmente encontrar una solución para el problema del conflicto que se produce entre dichas normas fiscales y los correspondientes criterios del Derecho mercantil, en la perspectiva de la preparación del balance mercantil. Desde ya podemos adelantar que la cuestión, en los ordenamientos de los Estados miembros de la UE, está condicionada también por el derecho europeo, y concretamente por la denominada “Cuarta Directiva” en materia de cuentas empresariales. Pero antes de entrar en este aspecto, debemos examinar la condicionante interna.

Para una resolución de la antinomia entre las normas tributarias y las contables, hay que empezar por plantearse la cuestión como un problema de interpretación y aplicación del derecho, aplicando para ello los principios comunes de la interpretación jurídica¹⁴¹⁰. De lo

1409 **HENDRIKSEN / BREDÁ**, *Accounting...*, cit., 1992, mencionan cómo la regulación contable ha sido ampliamente influenciada por la fiscalidad: “La jurisprudencia fiscal ha influido de forma considerable sobre el desarrollo de los conceptos contables. Infelizmente, las normas tributarias sobre el tema de la renta han producido efectos adversos sobre la teoría y sobre los principios contables en muchas áreas”. Los autores enumeran varios ejemplos de situaciones en las que, todavía en el momento actual, se suelen aplicar las normas fiscales a efectos mercantiles, incluida la valoración de existencias, la amortización, la constitución de provisiones y la capitalización de los gastos de inversión. En el mismo sentido, **SMITH / BUTTERS**, *op. cit.*, p. 10, observan que sería incorrecto deducir que la contabilidad fiscal se haya simplemente adaptado a la contabilidad mercantil, sin influir por su vez en la “práctica contable aprobada”. Por el contrario, “en muchos casos, los requisitos y los incentivos fiscales han influido ampliamente en la práctica contable aprobada y, tal vez aún más, en la forma en la que las empresas llevan su contabilidad”.

1410 En este sentido manifiestan **VIANDIER/LAUZAINGHEIN**, *op. cit.*, p. 24.

que se trata es de solucionar una antinomia entre dos normas que buscan ambas a regular el supuesto de hecho balance mercantil, una vez que, con relación a la determinación de la renta fiscal, no existe ningún conflicto, sólo pudiendo regularse ésta a través de las normas fiscales.

Dentro de este marco, un primer planteamiento posible, apreciando el problema desde una perspectiva puramente formal, consistiría en constatar que no existe ningún impedimento a que el Derecho fiscal regule el balance mercantil¹⁴¹¹, atendiéndose al principio de unidad del ordenamiento jurídico y una vez que, por principio, la regulación del balance mercantil no es objeto de ningunos requisitos formales especiales en lo que concierne el proceso legislativo¹⁴¹². Pero aun cuando se acepte, como principio, la posibilidad del Derecho tributario establecer reglas contrarias al Derecho mercantil sobre el balance mercantil, hay que considerar algunos matices en esta concepción. Desde luego, puede ocurrir la hipótesis de que la norma tributaria no tenga un alcance suficiente como para regular el balance mercantil, con independencia de ser ésta la intención del legislador. Será éste el caso siempre que la norma tributaria haya sido aprobada al amparo de una Ley de autorización legislativa, toda vez que en esta autorización legislativa no esté prevista una regulación material de la obligación de rendición de cuentas mercantil¹⁴¹³. La Ley aprobada al amparo de una autorización legislativa no podrá, sin herirse de inconstitucionalidad, extravasar los límites de la autorización legislativa. Si en estos límites no se contiene la regulación del balance mercantil, una regulación destinada a producir sus efectos en el terreno mercantil será inválida por inconstitucionalidad orgánica.

Otra posibilidad, aún dentro de una perspectiva puramente formal, es que la norma fiscal haya sido aprobada mediante un acto normativo de un rango formal inferior al que in-

1411 En este sentido, **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 68.

1412 **MICHEL**, *Divari fra legislazione civilistica e legislazione tributaria*, en AA.VV. *Atti del Convegno di Studi su Il reddito d'impresa*, Vol. III, T. II, Banco di Roma, Roma, 1974, p. 210, cit en **NAVA**, *Avremo un nuovo tipo di politica fiscale nella formazione dei bilanci delle società di capitali?*, Riv. Dot. Com., año XXV, núm. 6, 1974, p. 1008, ha manifestado en sentido contrario al planteamiento expuesto, afirmando que el principio de la unidad del ordenamiento jurídico no autoriza al legislador a emanar normas de Derecho tributario conflictivas con otras disposiciones legislativas relevantes para otros fines y vigentes en el ordenamiento jurídico unitario.

1413 El problema ha sido planteado con relación a la legislación italiana de 1973. Sobre el punto, **TOMASÍN**, *Contrasti...*, cit., p. 100.

cluye la norma mercantil antinómica. También en este supuesto, mediante una aplicación de los principios comunes sobre la interpretación de las normas jurídicas, deberíamos concluir que la norma fiscal no tiene un alcance suficiente como para derogar la norma mercantil y para regular el balance mercantil.

Si alguna de estas dos hipótesis se produce, no llega a existir ningún conflicto de normas. Si no se constata ninguna de estas hipótesis, entonces hay que decidir cuál de las normas que están en una situación de antinomia es la que se aplica, ya que los conflictos entre normas en un ordenamiento jurídico no pueden perdurar y han de resolverse necesariamente por la no aplicabilidad de una de las dos normas en antinomia¹⁴¹⁴. La aplicabilidad de la norma resultará, una vez más, de los propios principios de la hermenéutica jurídica y no de un juicio técnico o científico sobre la adecuación de cada solución. Ante dos normas antinómicas, no cabe al destinatario elegir la norma más favorable o más conforme con los intereses circunstanciales, sino decidir en primer lugar cuál de las dos normas es la que efectivamente rige para el supuesto de hecho dado, porque sólo una será aplicable¹⁴¹⁵.

En la doctrina francesa, algún autor¹⁴¹⁶ ha sostenido que la cuestión que tratamos de apreciar se resuelve en un problema común de sucesión de leyes en el tiempo. La norma posterior deroga la norma anterior, por consiguiente, la norma tributaria será la norma aplicable para la elaboración del balance mercantil mientras no sea derogada por una norma legal de Derecho mercantil. Sin embargo, no creemos que el problema pueda solucionarse tan sencillamente, por la razón ya aclarada, de que la norma tributaria normalmente no tiene una intención ni de derogar el Derecho mercantil, ni de aplicarse excepcionalmente, tampoco que sea, al balance mercantil. El reflejo de la norma fiscal sobre el balance mercantil se produce, en regla general, por vía del principio de conexión formal, es decir, cuando la norma establece un trato contable, normalmente de carácter dispositivo, aplicable para la determinación

1414 **CICOGNANI**, *Ammortamenti...*, cit., p. 136. La antinomia verdadera se resuelve siempre en una de dos situaciones: o i) se trata de una norma especial y de una norma general, y en este caso se aplica la norma especial; o ii) se trata de una norma anterior y otra norma posterior, ambas aplicables a los mismos supuestos, con lo que la norma posterior deroga la norma anterior.

1415 El ordenamiento contiene el propio las reglas sobre la aplicación de normas que permiten solucionar las situaciones de antinomia, con lo que la resolución de la antinomia resulta ella misma de una aplicación del derecho (**GAVAZZI**, *op. cit.*, pp. 79 *et seq.*).

1416 **VIANDIER**, *op. cit.*, p.38.

de la renta imponible, mediante la condición de que un trato similar sea adoptado también en el balance mercantil. Normalmente, el legislador pretende obviar, por medio de dicha condición de una inscripción contable correlativa, a que la empresa pueda distribuir dividendos no gravados, porque todavía no han sido incluidos en la base imponible impositiva y que eventualmente lo serán sólo en un momento posterior¹⁴¹⁷. Ello significa que la norma mercantil, antinómica con la norma tributaria, permanece vigente, y esa norma, conforme con los principios generales que informan el Derecho mercantil, continúa siendo la norma correcta para calcular la renta efectiva. Toda vez que el legislador fiscal no aclara que tiene la intención de derogar el Derecho mercantil, la preterición de dicha norma mercantil, en determinadas situaciones, cediendo el paso a la norma tributaria, queda totalmente dependiente de una decisión del contribuyente.

Al preterir la norma mercantil, la consecuencia puede ser la irregularidad y por consiguiente la invalidez, del balance mercantil¹⁴¹⁸. El planteamiento puede parecer tautológico, pues para poder apreciar la irregularidad del balance mercantil es preciso haber determinado previamente cuál de las normas es la norma aplicable, pero en términos prácticos, la cuestión queda dependiente de una interpretación de la norma tributaria, y el contribuyente no tiene ninguna garantía de no sufrir consecuencias negativas como resultado de su interpretación. Respecto de ello, cabe mencionar una serie de casos solucionados en los tribunales italianos¹⁴¹⁹, en los que, a secuencia de una impugnación por parte de los socios, se estimaron como inválidos los balances que habían sido elaborados según la normativa tributaria.

1417 **CICOGNANI**, *Ammortamenti...*, cit., p. 134.

1418 En la doctrina italiana se ha desarrollado un debate acerca de la cuestión mencionada, centrado sobre la regularidad o irregularidad de la deliberación por la que se apruebe un balance preparado de conformidad con normas fiscales de tipo subvencional confrontantes con los principios del Derecho mercantil. **FALSITTA**, *Il bilancio...*, cit., pp. 11, 22, defendió la tesis de la regularidad, mientras **COLOMBO**, *Disciplina...*, cit., manifestó por la irregularidad del balance aprobado en dichas condiciones.

1419 En la doctrina italiana se suele denominar esta serie de casos, resueltos por los tribunales en la década de 70 del siglo pasado, como la “jurisprudencia de Milán”. Sobre el punto, **COLOMBO**, *Bilancio...*, cit., pp. 89-120.

En Italia, un sector de la doctrina¹⁴²⁰ intentó solucionar esta cuestión a partir de una idea de integración sistemática entre el Derecho mercantil y el Derecho tributario, en el tema de la regulación del balance mercantil. Esta corriente interpretativa arranca de la idea de que las normas tributarias no son contrarias a los principios del Derecho mercantil, sino que realizan una adaptación de las normas mercantiles, por naturaleza “flexibles”, transformándolas en unas normas más rígidas, y más adecuadas a la necesidad de certeza en la tributación. Concluye dicha teoría, por consiguiente, que las normas fiscales dictan unas soluciones que caben dentro de las posibilidades previstas según las normas contables. Ello significa que la decisión, por parte del redactor del balance, de adoptar la valoración conforme a la normativa fiscal no vulnera a los principios contables y, por tanto, en principio, es una decisión válida en el plano del Derecho mercantil.

Así siendo, cuándo la decisión de aplicar la norma tributaria más favorable conlleve un perjuicio para la empresa y, por otra parte, la adopción de la regla fiscal no se resuelva en una vulneración de la norma mercantil sino en una aplicación de una de las soluciones permitidas según ésta última, la opción de conformar el balance con la regla fiscal no sólo resulta conforme al Derecho mercantil, sino que además es la más ventajosa para la empresa. Por consiguiente, al aplicar la norma fiscal más favorable, los administradores cumplirían correctamente sus deberes de gestión. En el caso contrario, los administradores incurrirían en una responsabilidad por daños causados a la sociedad¹⁴²¹. El problema del mencionado planteamiento está en que, desde luego, no se aplica a los supuestos en los que la normativa fiscal impone un criterio no compatible con ninguna de las soluciones admitidas por el Derecho mercantil. Pero además, como hemos ya argumentado, no puede aceptarse linealmente que en estos casos la aplicación de la normativa tributaria no conlleva una inconformidad con las normas o principios mercantiles. Si consideramos que la legislación mercantil, a través de sus normas “abiertas” no permite realmente varias soluciones sino que impone al destinatario, por fuerza del principio de la veracidad de las cuentas, la opción que sea técnicamente la correcta, no puede considerarse conforme al Derecho mercantil la norma fiscal que elimina dicha opción¹⁴²².

1420 **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 20; la misma postura es la seguida por otros autores, como **PICCINELLI**, *op. cit.*, p. 97.

1421 **PICCINELLI**, *op. cit.*, p. 98.

1422 En este sentido manifiestan claramente **VIANDIER/LAUZAINGHEIN**, *op. cit.*, p. 24. Según estos autores, “dos hipótesis deben distinguirse. Si la norma fiscal enuncia una facilidad,

Reviste interés referir, sobre este punto en particular, el derecho alemán, en el que el legislador intentó solucionar el problema mediante una regulación expresa de la situación de antinomia. Esta solución consistió en establecer, en el Derecho mercantil, unas cláusulas expresas de excepción a las normas del propio Derecho mercantil, cuando esta excepción fuese necesaria para aplicar una norma tributaria, dentro del principio de conexión formal¹⁴²³. En estas normas, se abre la posibilidad de que el contribuyente deje de aplicar, en la confección del balance mercantil, la valoración o la calificación que sería aplicable según el Derecho mercantil, y en vez de ella aplique una valoración o calificación conforme con la Ley del impuesto, cuando una norma tributaria supedita la utilización, facultativa, de un determinado

como las amortizaciones anticipadas, (...) lo facultativo – lo fiscal – cede ante el imperativo contable y resulta bien claro que la tolerancia fiscal no puede legitimar la violación de los principios contables (...). Por el contrario, si por si acaso la regla fiscal fuese igualmente imperativa, el conflicto sería perfecto”.

1423 Son varios los artículos del *Handelsgesetzbuch* que prevén este tipo de excepciones. Los artículos 254, 273, 279.2 y 280 prevén la excepción de las normas mercantiles para partidas del activo. Se aplican, por ejemplo, en el caso de aplicación de un régimen de amortizaciones aceleradas previsto en la normativa tributaria. El § 247.3 prevé la excepción de las normas mercantiles para partidas del pasivo. Sobre el punto véase, por todos, **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, pp. 29-30; **SCHULZE-OSTERLOH**, *Die Massgeblichkeit...*, *cit.*, p. 545. Las citadas disposiciones fueron introducidas en la legislación mercantil alemana por ocasión de la aprobación de la *Bilanzrichtliniengesetz*, de 19.12.1985, BGBl I 1985 S. 2355, que transpuso para el derecho alemán la “Cuarta Directiva” de la Unión Europea, sobre las cuentas empresariales. Pero, como observan los autores mencionados, una previsión expresa, por parte de la legislación mercantil, de una posibilidad de adaptación del balance mercantil a las normas fiscales, en colisión con los principios mercantiles de una contabilidad ordenada, fue establecida ya en la Ley de 1965 sobre sociedades por acciones (*Aktiengesetz* 1965). Según los artículos 154.2.2 y 155.3.2, estaba permitida la inscripción en el balance mercantil de las sociedades por acciones, de elementos tanto del patrimonio inmovilizado como del capital circulante, por los valores “amputados”, es decir, por valores menores que los reales, cuando dichos valores amputados fuesen permitidos “para fines de tributación de la renta y de la producción”. Por otra parte, en el § 152.5 de la misma ley se establecía igualmente la posibilidad de constitución de unas reservas de carácter fiscal, con la finalidad de sustraer a la tributación las cantidades de beneficios correspondientes. La diferencia entre la normativa actual y el *Aktiengesetz* 1965 es que el HGB permite que se utilicen en el balance los criterios fiscales sólo cuando el Derecho fiscal haga depender su utilización en el plan fiscal de la correspondiente inscripción en el balance.

criterio de valoración a efectos tributarios, a la condición de que se adopte el mismo trato en el balance mercantil.

6.4. La IV Directiva CE – su neutralidad respecto de la independencia inversa.

La “Cuarta Directiva CE”¹⁴²⁴, la normativa comunitaria que armoniza las disposiciones sobre las cuentas anuales de las empresas, ha tenido un proceso de aprobación espinoso y demorado. El problema fue una división de fondo en las concepciones sobre el papel de la regulación jurídica en la contabilidad, proveniente del confronto entre la concepción continental o civilista, tradicionalmente propensa a la regulación jurídica, y la angloamericana, inclinada más bien a la regulación privada de los temas contables¹⁴²⁵. El resultado ha sido una solución de compromiso, que, lejos de unificar el Derecho contable, se limita, además de normalizar los formatos de los estados financieros, a establecer un conjunto de normas caracterizadas por una gran flexibilidad, que consienten que, en la práctica, las normativas contables nacionales sigan divergiendo significativamente¹⁴²⁶. El mismo principio de mínima intervención se siguió en la materia de la relación entre el Derecho tributario y la contabilidad mercantil¹⁴²⁷.

Dentro de las disposiciones incluidas en la normativa, las más relevantes para este tema son el artículo 35, apartado 1, al. d), el artículo 39, apartado 1, al. e) y el artículo 43.1,

1424 Cuarta Directiva del Consejo n° 78/660/CEE de 25 de Julio de 1978 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, publicado en el D.O.C.E. L 222 de 14.8.1978, p. 11.

1425 La primera propuesta de directiva se presentó al Consejo en 1971, siendo necesarios siete años para su aprobación. Fundamentalmente, se oponían una concepción reguladora, encabezada por la Francia, que defendía la adopción de un Plano General de Contabilidad para la CE, que reprodujese la fórmula francesa del “Plan General Contable”, y una concepción anti legalista, de reglas no escritas y flexibles, representada principalmente por el reino Unido. Sobre el proceso que llevó a la aprobación de la “Cuarta Directiva” *vid.* **ESTEBAN MARINA**, *op. cit.*, pp. 35 *et seq.*

1426 **ESTEBAN MARINA**, *op. cit.*, pp. 39.

1427 **MATHIAK**, *op. cit.*, p. 45.

10)¹⁴²⁸. Las tres disposiciones conciernen el modo como deben reflejarse las discrepancias de valor de los componentes del beneficio que sean resultantes de la aplicación de las normas mercantiles y tributarias. Veamos que principios podemos extraer de estas disposiciones para la cuestión que nos ocupa.

Las dos primeras disposiciones mencionadas atañen dos supuestos muy particulares. El primero, previsto en el artículo 35, es la determinación del montante de las amortizaciones y del correspondiente valor (no amortizado) del inmovilizado; y el segundo, previsto en el artículo 39, es la determinación del valor de los elementos del activo circulante. En los dos casos, se admite que en el balance efectuado a efectos mercantiles se reflejen correcciones de valor extraordinarias efectuadas exclusivamente en aplicación de normas de naturaleza tributaria. El artículo 43.1, 10) tiene un ámbito más general y en él se admite igualmente la posibilidad de que el resultado calculado a efectos mercantiles se muestre afectado por valoraciones determinadas por unas normas tributarias contrarias a los principios establecidos en la normativa contable común.

Hay que concluir a partir de estas disposiciones que no está vedado al legislador nacional por el Derecho comunitario, establecer, en la normativa tributaria, excepciones a las normas contables mercantiles y al propio tiempo decretar que estas excepciones se reflejen

1428 Es al siguiente la redacción de los artículos citados:

Art. 35.1.d): “Si los elementos del activo inmovilizado fueran objeto de correcciones de valor excepcionales exclusivamente a causa de la legislación fiscal, se deberá indicar en el anexo el importe debidamente motivado de tales correcciones”.

Art. 39.1. e): “Si los elementos del activo circulante fueran objeto de correcciones de valor excepcionales exclusivamente a causa de la aplicación de la legislación fiscal, se deberá indicar en la Memoria el importe debidamente motivado”.

Art. 43.1: “Además de las indicaciones prescritas por otras disposiciones de la presente Directiva, la Memoria deberá incluir, al menos, indicaciones sobre: (...) 10) la proporción en que haya sido afectado el cálculo del resultado del ejercicio por una valoración de las partidas que, por excepción a los principios de los artículos 31 y 34 a 42 *quater*, se hubiera efectuado durante el ejercicio o en un ejercicio anterior, con objeto de obtener desgravaciones fiscales. Cuando tal valoración influya de forma significativa sobre la carga fiscal futura, deberán darse indicaciones a respecto”.

en el balance mercantil¹⁴²⁹. Esto obviamente no significa, hay que resaltarlo, que el legislador comunitario haya tomado partido a favor de esta solución, sino que únicamente la admitió¹⁴³⁰.

Al propio tiempo, las citadas disposiciones disponen que cuando el valor del patrimonio o del resultado de la empresa venga afectado por valoraciones de naturaleza tributaria contrarias a los principios de la normativa contable común, las discrepancias de valor resultantes sean evidenciadas en la “Memoria”, de modo a permitir que sean claramente percibidas por los destinatarios de la información contable. De esta norma se extraen por su vez dos corolarios. Uno, que no hace más que reforzar la regla ya mencionada con anterioridad, que se permite que los estados financieros efectuados y aprobados a efectos mercantiles vengan afectados por la aplicación de las normas tributarias¹⁴³¹, lo que se infiere del hecho

1429 La misma interpretación viene suscrita por numerosos estudiosos en la doctrina de los distintos países. Por ejemplo, en Italia, **FANTOZZI/ALDERIGHI**, *Il bilancio e la normativa tributaria*, Rassegna tributaria, núm. 3, 1984, p. 117; en Alemania, **DZIADKOWSKI**, *Die Steuer-gesetzliche...*, cit., p. 331; **SCHULZE-OSTERLOH**, *Die Massgeblichkeit...*, cit., p. 546.

1430 La misma posición de neutralidad está documentada en los primeros trabajos preparatorios para la Directiva. Así, ya en 1972, el Comité Consultivo CEE declaró que “El Comité subraya que es inevitable que sean muchas las interferencias entre las disposiciones previstas en materia de Derecho mercantil y las del Derecho tributario. Tal interferencia existe actualmente en las legislaciones nacionales y el fenómeno llamado «contaminación de la contabilidad por la fiscalidad es deplorable», pero las empresas están obligadas a practicarlo ampliamente” (este trecho lo encontramos citado por **MONTI**, *op. cit.*, p. 6, nota 1).

1431 Esta interpretación resulta corroborada por numerosos autores, como por ejemplo, **COLOMBO**, *Relazione di sintesi*, en JORIO, A. (dir.) *Il progetto italiano di attuazione della IV Direttiva CEE*, Giuffrè, Milán, 1988, p. 158, y también **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., p. 67, quienes afirma que “a partir de los preceptos mencionados de la IV, se puede concluir que los modelos de relaciones que se entienden aceptados como válidos son tanto el sistema de la desconexión absoluta o completa (...), como el sistema de alineamiento, en el que se reconoce la posibilidad eventual de que la normativa tributaria realice alguna modificación en la valoración de los elementos patrimoniales del balance mercantil o de la cuenta de resultados del ejercicio, provocando la dependencia inversa”; también **MONTI**, *op. cit.*, p. 6: “la irrelevancia de la IV Directiva respecto a las elecciones de los legisladores de los estados miembros resulta manifiesta a partir de las propias normas de la misma directiva que conciernen a las modificaciones del resultado del balance provocadas por la aplicación de norma de naturaleza fiscal”; la misma postura defiende **FALSITTÀ**, *I rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale alla luce della IV Direttiva*, en JORIO, A. (dir.) *Il progetto italiano di attuazione della IV Direttiva CEE*, Giuffrè, Milán, 1988, p. 102.

de que se exija únicamente una manifestación de esta aplicación de las normas tributarias en la “Memoria”¹⁴³². El segundo corolario, es que las cuentas efectuadas a efectos mercantiles deben, por respecto al principio fundamental de la *true and fair view*¹⁴³³, proporcionar una información contable conforme con la realidad económica, con independencia de los criterios fiscales.

Estas dos reglas¹⁴³⁴, de que: i) resulta lícito al legislador nacional imponer desvíos a los principios de la contabilidad mercantil, incluso con reflejo en las cuentas mercantiles;

1432 Ésta es la situación que se conoce actualmente, por ejemplo, en el ordenamiento italiano. Sobre el punto, **ADAMO**, *op. cit.*, en especial pp. 814 *et seq.*; y también **NUZZO**, *Modalità di documentazione delle divergenze esistenti tra utile di bilancio e reddito tassabile*, RDFSF, Vol. XLI, Parte I, 1982, pp. 596- 621.

1433 El principio de la *true and fair view* está consagrado en el art. 2 núm. 3 de la Directiva. En la versión española se tradujo el término para “imagen fiel” pero, como observa **ESTEBAN MARINA**, *op. cit.*, p. 37, el principio corresponde verdaderamente al principio angular del sistema británico conocido como *true and fair view*, habiendo sido introducido en la directiva por la mano del Reino Unido.

1434 Para **ESTEBAN MARINA**, *op. cit.*, pp. 39-40, de la normativa contable comunitaria se desprenderían tres principios en la materia de relaciones fiscalidad-contabilidad, a saber, el principio de neutralidad fiscal de las normas contables, que consistiría en que las normas comunitarias de contabilidad no tendrían la pretensión de regular materia fiscal, el principio de separación absoluta entre las normas fiscales y las normas contables y el principio de separación total entre el Derecho mercantil y las técnicas contables. En cuanto al primero principio señalado, pensamos que resulta de una confusión, muy común en la doctrina sobre el tema, entre la naturaleza de las normas en cuanto a su sustantividad y la ordenación sistemática de las mismas, y por tanto carece de significado. La cuestión aparece clara si empezamos por cuestionar que debe entenderse por “normas contables”. Si por normas contables consideramos las normas dirigidas a la determinación del beneficio o del patrimonio de las empresas, con independencia de sus fines, entonces las normas fiscales concernientes a la valoración contable serán a la vez normas contables y fiscales. Si consideramos que son contables las normas que regulan la confección de las cuentas empresariales a efectos mercantiles, entonces aquella aserción significaría a final la neutralidad fiscal de las normas mercantiles, lo que parece absolutamente tautológico. Pensamos que el autor pretende únicamente aludir al hecho de que las normativas comunitarias en materia de contabilidad mercantil no regulan aspectos fiscales. Si es así, el principio no precisa de ser afirmado en el ordenamiento comunitario, ya que se trata de una regla básica de la técnica jurídica moderna. Respecto al segundo principio, o se entiende que nada añade al primero, o si se ve

y ii) que dichas discrepancias, así como la naturaleza tributaria de las mismas, deben ser reflejadas en los estados financieros, de forma a salvaguardar la veracidad económica de la información, más no son, en realidad, que dos balizas muy anchas, dentro de las cuales tiene cabida un amplio abanico de posibilidades respecto a la configuración de la relación entre el beneficio imponible y la contabilidad mercantil¹⁴³⁵.

Desde luego, la lectura que dejamos expuesta de la directiva permite concluir con una total seguridad, que la misma no se opone a que el legislador nacional consagre en el Derecho fiscal nacional un sistema de conexión formal, como lo que existe en España, en Italia, en Francia o en Alemania. Esto porque un principio de conexión formal concierne únicamente a la determinación de la base del impuesto¹⁴³⁶, y la directiva no se ocupa de la problemática tributaria¹⁴³⁷. Pero ya una regla de dependencia inversa resulta de una impor-

como un criterio para la relación de dependencia o independencia del balance fiscal y del balance mercantil, entonces habría que aducirle la crítica de que no es ni riguroso en su significado ni suficientemente fundamentado. En cuanto al tercer principio, aunque consideremos de la Mayor importancia teórica la distinción que el autor establece, no encontramos nosotros respaldo. en la normativa para poder inferirlo ni vemos como pueda considerarse como un criterio sobre “relaciones fiscalidad-contabilidad”. Así, hemos de concluir que los principios enumerados por el autor son en realidad simples principios de técnica legislativa, además de todo concordantes con la tradición legislativa continental.

1435 **COLOMBO**, *Relazione...*, cit., p. 158: la única imposición que se deriva de la directiva, respecto a las situaciones en las que el redactor del balance haya preterido las reglas mercantiles para utilizar criterios fiscales, es “la obligación de informar, en la memoria, sobre dicho hecho y sobre la magnitud de las divergencias existentes entre los valores inscritos y los valores que se deberían inscribir”.

1436 **WEBER-GRELLET**, *Bilanzsteuerrecht...*, cit., p. 33.

1437 Recientemente, en la sentencia pronunciada en el caso BIAO (Asunto C-306/99, 7.1.2003) el TJCE sentenció (párrafo 70) que “la Cuarta Directiva no tiene por objeto fijar las condiciones en las cuales las cuentas anuales de las sociedades pueden o deben servir de base para que las autoridades tributarias de los Estados miembros determinen la base imponible y la cuota de impuestos como el impuesto sobre actividades económicas de que se trata en el procedimiento principal. Sin embargo, no se excluye en modo alguno que las cuentas anuales puedan ser utilizadas por los Estados miembros como base de referencia con fines tributarios”. Sobre el punto, **NOVACEK**, *Die Massgeblichkeit der EuGH-Rechtsprechung zur Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, Österreichisches Recht der Wirtschaft, Vol. 15 (1997), núm. 15, pp. 427-429 sostiene que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de Derecho mercantil no tiene ninguna aplicación en el campo fiscal.

tancia decisiva para la preparación del balance mercantil que es el objeto de que se ocupa la mencionada normativa europea. La aparente neutralidad que se desprende de los preceptos citados tiene como un límite la propia finalidad de la directiva y ésta es de garantizar que las cuentas de las empresas afectadas “ofrecen una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad”¹⁴³⁸. Reviste interés referir que el Tribunal de Justicia ya tuvo ocasión de aplicar el mencionado principio, en contra de la Administración fiscal alemana, en un litigio concerniente la cuantificación del beneficio imponible¹⁴³⁹.

No obstante, tampoco cabe ninguna duda de que los citados preceptos de la directiva consienten que se reflejen en el balance mercantil valoraciones fiscales discrepantes no sólo de las normas mercantiles sino incluso de los “principios contables previstos en la misma directiva”¹⁴⁴⁰, desde que dichas valoraciones queden patentes, y su correlación con los objetivos de naturaleza tributaria quede documentada, mediante las respectivas anotaciones en una pieza anexa al balance.

7. MODELOS NORMATIVOS DE RELACIÓN ENTRE BENEFICIO GRAVABLE Y CONTABILIDAD MERCANTIL.

7.1. *Los conceptos de dependencia e independencia.*

Estudiadas en los capítulos precedentes, de forma analítica, los diversos tipos de normas mediante las cuales el Derecho tributario busca definir la base imponible del impuesto sobre los beneficios empresariales, y extendido que fue ese análisis a las normas - remisi-

1438 Artículo 2, apartado 4. Defendiendo la supremacía del principio de veracidad de las cuentas en la IV Directiva, **LIZULL**, *Brevi note sui decreti di attuazione delle direttive comunitarie in materia di bilanci e fusione*, Bol. Trib., núm. 11, 1991, pp. 828-830.

1439 Nos referimos a la sentencia BIAO, citada anteriormente, en la que la administración fiscal discordó del contribuyente acerca de la cuantificación de una provisión para deudas. Sin embargo, es conveniente precisar que la cuestión discutida se refirió exclusivamente a una discrepancia de opiniones – la del contribuyente y la de la administración – acerca de un juicio contable relativo a una provisión por deudas. No se sometió a la apreciación del tribunal, ni éste apreció, la cuestión de la posibilidad de una inclusión en el balance mercantil de valoraciones efectuadas de acuerdo con normas fiscales contrarias al Derecho mercantil.

1440 **ADAMO**, *op. cit.*, p. 814.

vas, *heterointegradoras* y otras - que, aunque aparentemente no están directamente relacionadas con la definición de la base imponible, concurren a definir el proceso complejo mediante el que se llega a determinar la renta imponible, es llegado el momento de intentar sintetizar esta variedad de normas en unos modelos abstractos de definición de la base imponible del impuesto sobre beneficios, modelos estos que podrán servir para establecer las similitudes y las diferencias entre los distintos sistemas.

Para eso debemos empezar por exponer un cuadro de las construcciones propuestas hasta este momento por la doctrina. Para esta tarea, desde luego, nos deparamos con una variedad de propuestas de clasificación. Sin embargo, podemos advertir la existencia, dentro de esta variedad, de dos enfoques fundamentales. Uno, quizás más común entre los hacendistas, que pone el acento tónico en la influencia que el Derecho tributario logra ejercer sobre el balance mercantil¹⁴⁴¹, o en la coincidencia entre las normas de la contabilidad mercantil y del Derecho tributario¹⁴⁴². En este marco, los sistemas surgen divididos entre los que se caracterizan por una independencia o autonomía entre la contabilidad mercantil y la fiscalidad, grupo éste en el que se incluyen los ordenamientos angloamericanos¹⁴⁴³, Holanda y Dinamarca; y luego aquellos otros que se caracterizan por una dependencia entre la contabilidad mercantil y la fiscalidad. Dentro de este segundo grupo, se distinguen a veces aquellos en los que la de-

1441 Como ejemplos de encuadramientos de este tipo, podemos citar: **OCDE, WORKING GROUP ON ACCOUNTING STANDARDS**, *The relationship between taxation and financial reporting*, Accounting Standards Harmonization, núm. 3, OCDE, París, 1987; **CEA GARCÍA**, *Principios contables y fiscalidad*, Monografías núm. 10, AECA, Madrid, 1988; **LABATUT CERER**, *Contabilidad y fiscalidad del resultado empresarial*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía e Hacienda, Madrid, 1992, pp. 52 *et seq.*; **SOTO/ORTEGA**, *Relaciones entre criterios contables y fiscales en la Comunidad Económica Europea*, Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades, Tomás Millán in memoriam, ICAC, Madrid, 1990.

1442 **DE ZILVA**, *The alignment of tax and financial accounting rules: is it feasible?*, Australian Tax Forum, Vol. 18, núm. 2, 2003, pp. 266-267.

1443 **ALEXANDER/ NOBES**, *Financial accounting: an international introduction*, 3ª ed., Pearson Education, Harlow, 2007, p. 75.

pendencia entre la contabilidad mercantil y la fiscalidad resulta más acentuada¹⁴⁴⁴, de aquellos otros en los que dicha dependencia aparece atenuada¹⁴⁴⁵.

Dentro de un segundo enfoque¹⁴⁴⁶, más difundido entre los juristas y sobre todo los tributaristas, el rasgo considerado más decisivo para caracterizar y distinguir entre los diferentes sistemas, es la independencia o autonomía del proceso de determinación de la base imponible con relación al balance mercantil. Bajo este criterio, los sistemas aparecen normalmente divididos en tres grupos¹⁴⁴⁷. El primer de ellos estaría formado por los sistemas en los que existe una total autonomía entre el balance mercantil y el balance fiscal. En este sistema, el balance mercantil no se utilizaría para fines tributarios y el Derecho tributario tomaría a su cargo dictar las necesarias prescripciones para la elaboración de un balance fiscal totalmente autónomo¹⁴⁴⁸. El segundo modelo, en los antípodas del primero, se caracterizaría por una aceptación, como base del impuesto, del beneficio “tal cual aflora del balance mercantil”¹⁴⁴⁹, sin ninguna rectificación. Estos dos modelos, serían dos formas “extremas” de regular la relación entre el balance mercantil y el beneficio imponible y estarían por este motivo poco difundidos en los países industrializados. Finalmente, un tercer modelo, llamado de *dependencia parcial*, estaría caracterizado por el hecho de que el Derecho fiscal impone la utilización, para la determinación del beneficio, en línea de principio, del balance mercantil. Pero, una vez sentada esta relación de “utilización”, y una vez que se trata de una solución intermedia entre las dos soluciones extremas presentadas con anterioridad, el Derecho fiscal establece un conjunto de criterios mediante cuya aplicación debe adaptarse el resultado de la cuenta mercantil a los fines impositivos. Dependiente de que estos criterios propios del Derecho

1444 Según **LABATUT CERER**, *Contabilidad y fiscalidad del resultado empresarial*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía e Hacienda, Madrid, 1992. pp. 52 *et seq.*, estos serían Grecia, Noruega y Japón.

1445 Serían estos Francia, Alemania, Italia, Bélgica y Portugal.

1446 Como ejemplo, debemos citar, desde luego a **FALSITTÀ**, *La dichiarazione...*, *cit.*, pp. 23; en España se ocupa del tema **GARCÍA MORENO**, *La base...*, *cit.*, pp. 41 *et seq.* En Portugal, podríamos citar a **CASTRO TAVARES**, *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos*, CTF, núm. 396, 1994.

1447 **ALLEGRI**, *op. cit.*, p. 73; **ANDREANI**, *op. cit.*, p. 98.

1448 **BORIA**, *op. cit.*, p. 308.

1449 **FALSITTÀ**, *La Dichiarazione...*, *cit.*, p. 26.

fiscal actúen solamente desde el exterior de la contabilidad mercantil, o, por el contrario, aparezcan dotados de una obligatoriedad sobre el propio balance mercantil, caso en el que deberían ser tomados en consideración en la confección del mismo, se estaría ante una “relación de dependencia parcial y unívoca del resultado fiscal con relación al balance mercantil”, o, en el segundo caso, ante una relación de “dependencia inversa”¹⁴⁵⁰.

Consideramos que, desde un punto de vista jurídico, los dos enfoques mencionados son importantes. Ciertamente es que el primero importa más directamente al Derecho mercantil, mientras el segundo es el que más releva para la problemática de la determinación de la base

1450 **CASTRO TAVARES**, *op. cit.*, pp. 47 *et seq.*, distingue igualmente tres modalidades de determinación del beneficio gravable: una primera, que el autor designa como “dependencia total” en que el beneficio gravable se toma, sin modificaciones, del balance mercantil, una segunda de total independencia entre balance mercantil y balance fiscal siendo este exhaustivamente regulado por la ley fiscal, y una tercera modalidad de “dependencia parcial”, en que el resultado contable se toma como punto de partida para la determinación del beneficio gravable pero sometido a unos ajustes extracontables. **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., pp. 41 *et seq.*, propone un esquema de clasificación de los sistemas de relación entre la base imponible de los impuestos sobre la renta y la contabilidad mercantil, que igualmente asienta en los conceptos de “independencia” y “dependencia” (*Idem.*, p. 45), pudiendo aplicarse alternativamente los conceptos de “conexión” o “desconexión” y de “alineamiento”. El autor distingue (*Idem.*, p. 45), dos grandes modelos tradicionales: el modelo de independencia, típico de los sistemas anglo-americanos, y el modelo de alineamiento o dependencia típico de los sistemas continentales. El primer, se caracterizaría por que (*Idem.*, p. 47), “el resultado económico de cada ejercicio (obtenido con base en criterios y principios puramente contables) no tiene necesariamente que coincidir, y de hecho casi nunca coincidirá, con la base imponible del impuesto sobre sociedades”; y aún por que “la determinación de esta última se lleva a cabo partiendo del resultado contable y realizando una serie de ajustes extracontables, de carácter meramente fiscal”. El segundo modelo, de dependencia (*Idem.*, p. 45, donde el autor refiere el modelo de “conformidad, conexión o dependencia”), o alineamiento (*Idem.*, p. 58), se caracterizaría por “aceptar el beneficio mercantil o resultado contable, tal y como viene establecido o definido por las normas mercantiles, sometiéndolo a una serie de cambios, es decir, asumirlo únicamente como punto de partida de la determinación de la base imponible”. El autor refiere todavía (*Idem.*, p. 59), acrecentando una precisión importante, que el segundo modelo tiene como fundamento que “la opción por la que se haya decidido el sujeto pasivo en la confección de sus estados contables es relevante a efectos de la determinación de la renta que proviene de los negocios y que, en consecuencia, ha de quedar sometida a gravamen”.

imponible. Sin embargo, hemos podido concluir del análisis de derecho comparado que hemos realizado como base del presente estudio, que la influencia de las normas tributarias sobre la contabilidad mercantil aflora, normalmente, como un reflejo no directamente deseado por el legislador fiscal, de un sistema de conexión formal, éste sí instituido intencionalmente, como medio para alcanzar determinados fines fiscales. Hemos visto también que los problemas que este efecto reflejo plantea son tales, que el legislador fiscal e incluso el intérprete del Derecho fiscal no pueden ignorarlo. Es de todo conveniente, por tanto, que en una clasificación de las formas de relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil, se contemple tanto el aspecto de la dependencia de la primera con relación a la segunda, como la influencia de las normas fiscales sobre el balance mercantil.

Sostenemos, por consiguiente, que desde un punto de vista jurídico, lo más relevante no es graduar la influencia que el Derecho fiscal tenga sobre la contabilidad mercantil, o la dependencia de la base imponible con relación al balance mercantil, es eso sí definir y caracterizar esta relación en unos términos normativos precisos. Por eso decíamos, al empezar nuestro estudio, que su finalidad era de estudiar la relación normativa - no las relaciones fácticas- que se establecen entre la determinación de la base imponible y el balance mercantil. Así, nuestra clasificación respecto a la mencionada relación debe sentarse, en definitiva, sobre las normas jurídicas que la regulan, en los distintos ordenamientos jurídicos.

En este sentido, no precisamos pronunciarnos sobre las primeras tesis descritas, que parten de un enfoque meramente fáctico de la relación mencionada. Centraremos nuestra atención sobre el segundo enfoque mencionado. En éste, los dos primeros modelos descritos – total dependencia y total independencia entre la determinación de la base imponible y el balance mercantil – y sus respectivos conceptos son, como los propios autores advierten, simplificaciones de la realidad. Como tal, no deberían ofrecer dificultades mayores. No obstante, importa puntualizar que el modelo de una total autonomía o independencia sí que existe en la realidad¹⁴⁵¹, si no en el plano fáctico, al menos en un plano normativo, y si pu-

1451 Es el caso, concretamente, del ordenamiento mexicano, en el que la normativa fiscal da un conjunto detallado de normas de valoración muy concretas, en que la normativa fiscal no contiene además ninguna referencia ni a la normativa contable mercantil ni a los estados financieros aprobados a efectos mercantiles. Los estados financieros mercantiles, por su vez, se confeccionan en conformidad con unos principios de valoración elaborados por la profesión contable (hasta Mayo de 2004, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Con-

diéramos detenernos en examinar la forma en que se aplican en la práctica, seguramente se extraerían de estos sistemas contribuciones relevantes para el planteamiento del tema que nos ocupa.

En cuanto al tercer modelo, que se suele denominar como *dependencia parcial*, observamos que constituye la regla más general en los sistemas que conocemos en la actualidad. Este modelo se caracteriza, recuérdese, por que la determinación de la renta a gravar parte del resultado puesto de manifiesto a partir del balance mercantil. Y en segundo lugar, por el hecho de que este resultado se somete a continuación a una serie de ajustes extracontables – es decir, sin reflejo en el balance mercantil – mediante la aplicación de unos criterios fiscales especiales de valoración¹⁴⁵². Ello es lo que se verifica en los sistemas español, italiano y portugués, en que la normativa fiscal establece expresamente que el procedimiento de determinación de la renta a gravar debe tomar al balance mercantil como punto de partida; es aun lo que se produce en el sistema francés y en el alemán, en los que, a pesar de que no existe una norma similar a la española, sí que la doctrina y la jurisprudencia extraen el mismo principio a partir del conjunto de las normas que regulan el procedimiento de determinación de la base.

Pero, como hemos visto, también en Reino Unido¹⁴⁵³ y en EEUU la determinación de la base imponible se realiza tomando como punto de partida al balance mercantil¹⁴⁵⁴.

tadores Públicos ha dictado las normas financieras, correspondiendo esta función a partir de esta fecha al Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

1452 Por ejemplo, **BLANLUET/ BOUZIDI /BOUZORAA**, *France*, en VV. AA. *European Tax Systems*, IBFD. Ámsterdam, 2000, p. 55.

1453 **FREEDMAN**, *Financial and tax...*, cit., p. 73.

1454 A pesar de una idea bastante difundida en sentido contrario que encontramos sobre todo en estudios realizado en el campo de la economía financiera (como ejemplo, entre muchos otros posibles, **CERDÁ APARICIO**, *En torno a los conceptos contables en las legislaciones financiera y fiscal de los países de nuestro entorno*, RDFHP, núm. 228, 1993, p. 1214). Recuérdese, al respecto del sistema británico, **WALTON**, *op. cit.*, p. 49: “El fisco no utiliza un impreso comparable a la declaración 2058-A (...), pero el cálculo de los impuestos sobre los beneficios de una sociedad se desarrolla de la misma manera: se parte del beneficio constatado en los estados financieros, se le añade las dotaciones para las amortizaciones (...) y los gastos no deducibles, luego se deducen las dotaciones para las amortizaciones fiscales (...) y, en el caso de que se apliquen, otros ajustes, para llegar al beneficio a gravar”. Pero lo mismo se produce con relación a otros ordenamientos del

Hemos visto, incluso, que el señalado procedimiento no es puramente facultativo, sino que existen normas jurídicas, en los dos ordenamientos aludidos, de carácter legal¹⁴⁵⁵ o de carácter jurisprudencial¹⁴⁵⁶ que vinculan al contribuyente a los juicios y opciones valorativos realizados en su balance mercantil¹⁴⁵⁷. Constatamos también que no sólo el balance mercantil resulta determinante para el cálculo de la base imponible, sino que se produce igualmente una estrecha interdependencia al nivel normativo, entre el procedimiento de cálculo de la base imponible y las normas que regulan la contabilidad mercantil. Decimos interdependencia, porque si, por una parte, el Derecho tributario remite a los principios generales del Derecho mercantil para regular el cálculo de la renta gravable, ya por otro lado, el Derecho tributario también logra ejercer una influencia sobre el derecho y sobre la contabilidad mercantil¹⁴⁵⁸.

Respecto del sistema británico, se ha observado en la doctrina de este país¹⁴⁵⁹ que, “a pesar de que muchas empresas reflejan las normas fiscales al preparar sus estados financieros anuales, no se establece en ninguna parte dicha obligación”. Cabe observar, con base en el análisis de los distintos ordenamientos que hemos realizado, que tampoco existe esta obligación en la mayoría de los sistemas dichos continentales. El único sistema donde realmente

subsistema angloamericano. Así, por ejemplo respecto al ordenamiento de Canadá, **ARNOLD**, *Conformity between financial statements and tax accounting*, CTJ, 1981, p. 478, afirma que en este sistema rige desde fechas recientes un sistema de balance único.

1455 Sección 446 del *Internal Revenue Code* norteamericano.

1456 Los asuntos *Highland Railway Co. Ltd. V. Balderston* (1889) T.C. 2; y *J. P. Hall & Co. Ltd. V. I.R.C.* (1921) T.C 12, en el derecho británico.

1457 Citaremos una vez más a **WALTON**, *op. cit.*, p. 49 : “la legislación y la jurisprudencia estipulan que los beneficios imposables son aquellos que se obtienen en cumplimiento de los principios contables mercantiles ordinarios, y que las cuentas aprobadas en asamblea general son consideradas por el fisco como la medida más fiable de las actividades de la sociedad (...) La regla es que el fisco puede aceptar tratos contables distintos para la determinación de la renta imponible, pero sólo cuando estos traduzcan usos de la profesión (...) y es relativamente raro que el fisco acepte un trato fiscal que disminuya el beneficio imponible”.

1458 **NAPIER**, *The history of financial reporting in the United Kingdom*, en **WALTON**, (ed.), *European financial reporting. A history*, Academic Press, Londres, 1995, p. 267, advierte que „los principios ordinarios (mercantiles) son en muchas ocasiones los que sufren la influencia de las prácticas de las autoridades tributarias. Así, muchas empresas calculan sus cuotas de amortización de forma consistente con las deducciones fiscales (...)”.

1459 **NAPIER**, *op. cit.*, p. 267.

existe una obligación de preparar los estados financieros mercantiles en conformidad con la normas tributarias es el francés, en el que corresponde al Derecho tributario, tradicionalmente, una función heterointegradora del Derecho mercantil. En los restantes sistemas jurídicos continentales, la aplicación de algunas normas tributarias al balance mercantil representa un procedimiento facultativo, que el contribuyente tendrá que cumplir para poder aprovecharse de determinados tratos fiscales ventajosos.

Aún dentro de lo que concierne el sistema británico se ha observado también¹⁴⁶⁰ que, “a lo largo del tiempo, las prácticas contables han mostrado una tendencia para discrepar de las normas tributarias, de tal forma que una empresa puede presentar una cuenta de pérdidas y ganancias que muestre un beneficio muy diferente del que somete a imposición”. Una vez más, esto es precisamente lo que sucede en todos los sistemas jurídicos que hemos estudiado, incluido el francés, en el que, por efecto de un mecanismo de correcciones extracontables con un amplio ámbito de aplicación, se permite que el beneficio imponible muestre importantes discrepancias con relación al resultado mercantil.

Seríamos, por consiguiente, llevados a concluir, por la descripción realizada, que el sistema de Reino Unido se incluiría perfectamente en el modelo de dependencia parcial mencionado¹⁴⁶¹, una vez que en este caso la determinación de la renta a gravar toma el resultado mercantil como punto de partida, sometiéndolo a unos ajustes según unos criterios fiscales especiales.

En cuanto al cuarto modelo, que pone el acento en el aspecto de que las normas fiscales de valoración deban operar o no sobre el balance mercantil, ello conduce a incluir en este modelo a unos sistemas que, sin este aspecto particular, cabrían en el modelo precedente, como el francés, que quedará así separado del sistema español o del italiano, en los que los trazos de dependencia inversa han sido totalmente o casi totalmente erradicados.

Lo anterior no significa que consideremos que no existen algunas diferencias sustantivas entre los distintos ordenamientos estudiados. Lo que sí resulta, a nuestro parecer, bastante demostrado es que los modelos mencionados, basados en los conceptos de “de-

¹⁴⁶⁰ *Idem*, p. 267.

¹⁴⁶¹ Corroborra esta misma conclusión **FREEDMAN**, *Financial and tax...*, *cit.*, p. 73.

pendencia” e “independencia”, tomados como base para caracterizar las distintas formas de relación normativa que se establece entre el Derecho tributario y la contabilidad mercantil, tienen un valor explicativo reducido respecto de lo que distingue el sistema de Reino Unido del sistema español o alemán, o sobre los aspectos que existen de común entre los sistemas de España, Francia, Italia o Alemania.

7.2. *El concepto de prejudicialidad-dependencia.*

Un primer motivo de la insuficiencia de la teoría de la dependencia-independencia, formulada en los términos descritos, para describir y poner de relieve las diferencias entre los distintos sistemas, reside en que pone un excesivo acento en un aspecto procedimental, consistente en tomar el balance mercantil, o el resultado puesto de manifiesto en el mismo, como punto de partida para el cálculo de la base imponible, al que se llega mediante un mecanismo de corrección extracontable. Este aspecto procedimental, que existe en la generalidad de los ordenamientos, resultó de una práctica de la Administración, instaurada desde los comienzos de la imposición de la renta sobre sociedades, por razones de simplicidad. Pero en estas fechas, tanto en los ordenamientos continentales como en los ordenamientos angloamericanos, no existía una regulación del cálculo de la base imponible formalmente separada de la regulación del balance mercantil. Incluso en aquellos ordenamientos en los que, originalmente, el legislador fiscal empezó por adoptar el método de “caja” (EEUU)¹⁴⁶² o un concepto de renta-fuente (Alemania)¹⁴⁶³ en un contraste con el método del devengo o el concepto de renta-incremento patrimonial del Derecho mercantil, hemos visto que esta discrepancia no se mantuvo sino por un corto periodo, pues el sistema, al suponer el mantenimiento de dos formas de cuantificación de la renta totalmente distintas, resultaba demasiado oneroso, tanto para la Administración como para los contribuyentes. Esta circunstancia fue la que llevó a una recepción de los métodos y conceptos mercantiles por parte del Derecho tributario¹⁴⁶⁴.

¹⁴⁶² GERTZMAN, *op. cit.*, p. 3-5.

¹⁴⁶³ TIPKE/LANG, *Steuerrrecht...*, 18ª ed., *cit.*, p. 227.

¹⁴⁶⁴ Sobre el caso alemán, hemos ya mencionado (*supra*, Capítulo II, punto 3), diversa bibliografía que describe el contexto legislativo en el que se produjo la consagración, en las leyes reguladoras de la imposición sobre la renta de los estados alemanes a finales del siglo XIX, del principio de conformidad material (*materielle Massgeblichkeit*) que significa una recepción (un reen-vío recepticio) de la regulación mercantil por parte del Derecho fiscal. Dentro de la bibliografía que hemos mencionado entonces, citamos como ejemplo TANZER, *op. cit.*, pp. 57 *et seq.*; o

En este contexto, el expediente práctico de calcular la base imponible a partir del balance mercantil no presentaba dificultades mayores.

Sin embargo, la situación que existe en la actualidad es bastante distinta. En prácticamente todos los ordenamientos, el Derecho fiscal desarrolló una regulación específica, que alcanzó en el momento actual una apreciable densidad. Esta regulación específica no se asienta en un concepto de renta distinto, en sus fundamentos, del que existe en el Derecho mercantil. Por el contrario, los conceptos de renta del Derecho mercantil y del Derecho tributario son ampliamente coincidentes¹⁴⁶⁵. Las normas valorativas especiales del Derecho fiscal tienen como función principal, no la de dar unas pautas distintas para llegar al concepto de renta, sino la de establecer unos límites cuantitativos fijos y objetivos, dentro de los que se puede mover el juicio valorativo discrecional del redactor del balance, con el único objetivo de aportar objetividad a la cuantificación de la obligación tributaria¹⁴⁶⁶. Pero ello no significa que en términos cuantitativos, no sea posible una discrepancia de magnitud apreciable, entre los valores que en abstracto pueden resultar de las normas mercantiles en comparación con los valores que pueden resultar de las normas fiscales, una vez que los límites fijados por las normas fiscales pueden suponer diferencias muy apreciables con relación a los límites resultantes de las normas mercantiles¹⁴⁶⁷.

En el contexto legislativo actual, el concepto de dependencia, para que pueda explicar las diferencias que existen entre los distintos ordenamientos, tiene que ser reformulado, precisamente para incidir sobre este punto fundamental, que es el modo en que las normas valorativas especiales del Derecho tributario han de ser aplicadas, con relación al balance mercantil concreto. En términos genéricos, hay que distinguir en primer lugar, si existe un principio general de conexión formal del cálculo de la base imponible con relación al balance

BARTH, *op. cit.*, pp. 176 *et seq.* Sobre el derecho estadounidense, y sobre las circunstancias en las que se operó también, por parte de la norma impositiva (*Revenue Act* de 1916) una aceptación de “de los métodos utilizados regularmente por el contribuyente en sus estados financieros mercantiles”, dentro la bibliografía mencionada en el II Capítulo, destacamos como ejemplo **HENDRIKSEN**, *Accounting...*, *cit.*, 1977, pp. 38-39.

1465 **CERDÁ APARICIO**, *op. cit.*, pp. 436-437.

1466 **LIBONATI**, *op. cit.*, p. 56; **SCHEFFLER**, *Abweichungen...*, *cit.*, pp. 7-9.

1467 **MAY**, *op. cit.*, p. xxi, Menciona la introducción en la norma tributaria, de un número en un crecimiento constante, de disposiciones que han ido modificando continuamente el concepto de renta subyacente a la normativa. En el mismo sentido, **CERDÁ APARICIO**, *op. cit.*, pp. 437.

mercantil concreto. Pero en segundo lugar, importa precisar los distintos grados en que este principio se encuentra establecido.

Así, para mantener el concepto de dependencia como concepto fundamental para la distinción entre los distintos modos en que se puede establecer la relación normativa entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil, hemos de realizar algunas puntualizaciones. La primera es que el concepto de dependencia, con el sentido que importa para nuestro propósito, es la “prejudicialidad-dependencia” – que, con el sentido que utilizamos, es equivalente a los términos “*relevancia prejudicial formal*” del derecho alemán¹⁴⁶⁸ y conexión formal – es decir, aquella especie de conexión que hace que las valoraciones que se han realizado en el balance mercantil aprobado según los trámites del Derecho mercantil resulten vinculantes para el cálculo de la base imponible¹⁴⁶⁹.

Sin embargo, al aplicar este primer criterio de distinción a los distintos ordenamientos estudiados, constatamos que el principio se encuentra consagrado en prácticamente todos ellos. De hecho, en ningún de los sistemas analizados el contribuyente dispone de una libertad absoluta para realizar distintas valoraciones en el balance mercantil y en la determinación de la base imponible. En la mayoría de las veces, cuando algún autor afirma que en los sistemas angloamericanos el Derecho tributario contempla la posibilidad de aplicar criterios de valoración distintos a los mercantiles¹⁴⁷⁰, la afirmación tiene como referencia las normas tributarias especiales, y asimismo concierne unas valoraciones que pueden discrepar de las mercantiles dentro de unos límites relativos estrictos. En nuestra opinión – si quisiéramos una llave sociológica para comprender la razón por la que, tradicionalmente, se consideran los sistemas angloamericanos como diferentes de los sistemas continentales – ello se debe al hecho de que, normalmente, el sistema que se toma como término de comparación con los sistemas angloamericanos es el sistema francés¹⁴⁷¹. El sistema francés se caracteriza, como

1468 *Massgeblichkeit* formal.

1469 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 22; **BORDEWIN**, *Zur...*, *cit.*, p. 668; **SCHEFFLER**, *Abweichungen...*, *cit.*, p. 3; **SCHREIBER**, § 5..., *cit.*, p. 38.

1470 **LEWIS/ PENDRILL**, *Advanced Financial Accounting*, 7ª ed., Prentice Hall, Harlow, 2004, p. 343.

1471 *Vid.* por ejemplo **ADAMO**, *op. cit.*, nota 9, por ejemplo, afirma que en los países angloamericanos rige un principio de “doble balance” y contrapone a estos el sistema alemán en el que rige, según el autor, un principio de “dependencia inversa” o de balance único.

hemos visto, por dos aspectos que no existen en los sistemas angloamericanos y que son una amplia heterointegración de la regulación del balance mercantil por parte del Derecho tributario y un margen aún bastante ancho de aplicación del mecanismo de dependencia inversa, que supone que la aplicación de las normas tributarias que establecen valoraciones del tipo subvencional queda supeditada a una aplicación de las mismas valoraciones al balance mercantil.

Sin embargo, si extendemos la comparación a otros sistemas del conjunto de los ordenamientos continentales, constatamos que aquellas características, en la actualidad, resultan bastante atenuadas o incluso han sido eliminadas. Así, dentro de los sistemas dichos de prejudicialidad-dependencia, tendremos realmente que distinguir diversos grados y diversas modalidades de prejudicialidad-dependencia.

7.3. Características del modelo de prejudicialidad-dependencia.

Partiendo, pues, de la idea de que en todos los modelos estudiados existe un principio de prejudicialidad-dependencia, debemos empezar por enumerar las características que son comunes a todos estos sistemas:

A) Principios propios de la imposición de la renta.

Una primera característica es la existencia de unos principios propios de los impuestos sobre la renta y de algunos principios específicos de la imposición de la renta empresarial, discrepantes de los principios que rigen en el Derecho mercantil. Ejemplos de este tipo de principios serían los de igualdad tributaria, seguridad jurídica o capacidad contributiva. En realidad, este aspecto no representa una característica particular de ningún modelo normativo de relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad. Constituye más bien una aspecto inevitable de cualquier sistema, ya que la existencia de unos principios propios de la imposición de la renta se deriva de la especificidad de los propios fines de la imposición y, consecuentemente, del Derecho tributario.

Así, estos principios propios de la imposición deben verse como una realización de los principios generales del Derecho tributario, en especial, de los principios constitucionales de igualdad y seguridad jurídica. Como principios con una importancia específica en

la determinación de la renta empresarial, Lang¹⁴⁷² individualiza los principios de capacidad contributiva, de renta real, de renta líquida, de eficiencia en la imposición (que incorpora los principios de neutralidad y de simplicidad) y de la periodicidad¹⁴⁷³.

B) Normas valorativas específicas.

Otra característica común a todos los sistemas estudiados es la existencia, de conformidad con los principios mencionados con anterioridad, de unas normas valorativas específicas del Derecho tributario, igualmente discrepantes del Derecho mercantil. En este marco, una diferencia que se observa entre los sistemas angloamericanos y los sistemas continentales, en lo que atañe a las normas valorativas del Derecho tributario, es que en el primer grupo de sistemas, muchas de estas normas no son normas legales, sino normas jurisprudenciales. Pero esto no es nada más que un reflejo en un campo particular de una característica estructural de los sistemas angloamericanos, que es la trascendencia que tiene en estos sistemas la jurisprudencia como fuente del derecho. No se trata, pues, de una diferencia trascendente para una caracterización de la relación que se establece entre la determinación de la base imponible y el balance mercantil. Es más importante destacar que se trata, en ambos sistemas, de normas de naturaleza jurídica.

Las normas valorativas propias del Derecho tributario realizan, como hemos visto, distintas funciones. En muchos casos, estas normas resultan discrepantes con relación a las normas del Derecho mercantil únicamente en la medida en que fijan unos límites cuantitativos rígidos¹⁴⁷⁴ al juicio valorativo que el redactor del balance mercantil debe realizar para la aplicación de las normas mercantiles, como se aprecia con los regímenes de amortización del inmovilizado. En otros supuestos, las normas tributarias concretan las normas mercantiles llenando conceptos legales indeterminados, como “riesgo”, o “devengo”. En todos estos casos, la función de estas normas es limitar el abanico de valoraciones posibles que pueden

1472 **LANG**, *The influence of tax principles on the taxation of income from capital*, en ESSERS/ RIJKERS (eds.), *The notion of income from capital*, IBFD, Ámsterdam, 2005, pp. 4 *et seq.*

1473 El autor individualiza otros dos principios con una importancia específica en la determinación de la renta que tienen una trascendencia más específica para los impuestos sobre la renta de las personas físicas y que son los principios de la tributación individual y del mínimo de subsistencia.

1474 **LIBONATI**, *op. cit.*, p. 56; **FANTOZZI**, *Le valutazioni...*, *cit.*, p. 840; **FALSITTÀ**, *Il bilancio...*, *cit.*, p. 18.

resultar de los criterios mercantiles, y por ello puede decirse que dichas normas especiales resultan de una realización de los principios de seguridad, de igualdad y de eficiencia en la imposición¹⁴⁷⁵.

Otras veces, se trata de normas que están más directamente relacionadas con una preocupación por parte del legislador fiscal de delimitar un determinado concepto de renta, que el legislador considera ser el que mejor refleja la capacidad contributiva, como, por ejemplo, cuando la norma excluye de la renta imponible los aumentos de valor resultantes de una revalorización de los activos, u ordena que en la imputación temporal de gastos e ingresos se observe el principio del devengo. Podemos incluir dentro de esta categoría de normas, todos los criterios conectados con el principio de realización de la renta elaborado por el Derecho fiscal¹⁴⁷⁶. Por ejemplo, deben incluirse en esta categoría las normas desarrolladas por los tribunales estadounidenses, como la regla de “todos los eventos” o “control de fondos”¹⁴⁷⁷.

Finalmente, existe una tercera clase de normas valorativas especiales en el Derecho tributario, que son las que establecen valoraciones consideradas normalmente de tipo subvencional, y cuya relación con los principios generales mencionados resulta más difícil de establecer¹⁴⁷⁸.

C.) Recepción del Derecho mercantil.

Una tercera característica de todos los sistemas estudiados es la existencia de una recepción, como regla general, de los principios y normas propios de la contabilidad mer-

1475 **SCHEFFLER**, *Abweichungen...*, cit., pp. 7-9.

1476 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, pp. 254-255, considera que el principio de realización concretiza el principio de capacidad contributiva, al posibilitar una “imposición igualitaria y moderada”. Sobre la elaboración del concepto de realización llevada a cabo por los tribunales británicos específicamente a efectos tributarios *vid.* en particular **FREEDMAN**, *Profit...*, II Parte, cit.

1477 **CARRINGTON**, *Tax Accounting in Mergers and Acquisitions*, C.C.H., Chicago, 2008, p. 2-34; **ROWLING**, *Tax and Wealth Strategies for Family Businesses*, C.C.H., Chicago, 2007, p. 115; **BLUMBERG** et al., *Blumberg on corporate groups*, Vol. 2, 2ª ed., Wolters Kluwer, 2009, p. 86-12.

1478 **MAY**, p. xxi, advierte que no siempre resulta fácil destrenzar claramente, dentro de las normas valorativas especiales del Derecho tributario, las que basadas en un concepto de renta y las están motivadas por una preocupación de política fiscal. Sobre la modificación del resultado contable por motivos extrafiscales *vid.* **GARCÍA MORENO**, *La base...*, cit., pp. 176-177.

cantil. Pero también en este caso apreciamos una diferencia estructural entre los sistemas angloamericanos y los sistemas continentales, en la forma en que se produce esta recepción, y es que esta diferencia puede ser interpretada erróneamente como una diferencia al nivel del propio modelo de relación entre la determinación de la base imponible y la contabilidad mercantil. En los sistemas continentales, esta recepción del Derecho mercantil se reconduce al concepto de reenvío normativo, es por tanto un instrumento de técnica jurídica perfectamente conocido y caracterizado. Ya en los sistemas angloamericanos, la recepción de los principios contables mercantiles, que se designa por la doctrina tributarista como principio de “tax conformity”¹⁴⁷⁹, no asume formalmente el perfil de un verdadero reenvío normativo.

Una vez más, debemos considerar esta diferencia en el marco de las características estructurales de cada sistema. En los países continentales, existe una tradición de una regulación jurídica de la contabilidad¹⁴⁸⁰, mientras en los ordenamientos angloamericanos existe una tradición de una regulación de la misma materia por parte de los organismos representativos de las profesiones de contaduría y auditoría¹⁴⁸¹. Estas normas, normalmente desig-

1479 Sobre el concepto de “tax conformity”, **McCOURT/RADCLIFFE**, *op. cit.*, pp. 461-483.

1480 **GARRIGUES**, *Tratado...*, *cit.*, p. 307 observaba, respecto del tema de la valoración, que “los códigos de comercio latinos no suelen contener ninguna regla de valoración de las partidas del balance”. De hecho la regulación jurídica contable estaba, en estas fechas, muy poco desarrollada, lo que justifica plenamente la afirmación del maestro. Pero casi todos los códigos de comercio latinos, a empezar por el español, como el propio autor reconoce (el Código de comercio contenía reglas de valoración en sus artículos 37 y 168), contenían algún principio fundamental acerca de la valoración, normalmente el principio de prudencia valorativa. Esto no esté en contradicción con lo que se afirma en el texto, porque como observaba **VIVANTE**, *Trattato...*, *cit.*, 1893, p. 502, el principio de prohibición de dividendos ficticios, consagrado en el Derecho mercantil en la generalidad de los países en las fechas en las que escribía, contenía en sí todos los principios de la valoración contable a efectos mercantiles y el hecho de que se encontraba consagrado en una ley, hacía tuviese el valor de un principio jurídico fundamental. En el momento actual, en los países continentales, nos encontramos todavía con una situación legislativa caracterizada por una relativa parsimonia de la regulación contable, comparada con la regulación que existe en los países angloamericanos. Pero podemos decir que el núcleo esencial de la regulación contable, en el primer grupo, continua depositado en unas normas legales, es por tanto una regulación jurídica, mientras la regulación en los países anglo americanas continúa siendo una regulación fundamentalmente profesional y sin valor jurídico.

1481 Acerca de la regulación privada de la contabilidad mercantil en Reino Unido, **KERSTING**,

nadas como *principios correctos* o *generalmente aceptados*, emanados en la forma de declaraciones (*statements*) sobre lo que es, en un dado momento, la práctica generalmente aceptada o lo que se considera correcto, son normas extremadamente detalladas, por lo que constituyen unas pautas bastante objetivas para la valoración en situaciones concretas, pero ofrecen un grado de seguridad menor que las normas contables del Derecho mercantil de los sistemas continentales, porque, al contrario de éstas, no tienen un valor de normas jurídicas¹⁴⁸².

Si bien esta falta de una naturaleza de normas jurídicas no constituiría un impedimento definitivo para que el Derecho tributario pudiese establecer un reenvío normativo en sentido técnico a los mencionados *principios correctos* o *generalmente aceptados*¹⁴⁸³, la realidad es que el Derecho tributario, en los ordenamientos angloamericanos, opta por no realizar un verdadero reenvío normativo a estos principios. Establece, eso sí, una presunción *juris tantum* de que un balance mercantil preparado de acuerdo con los principios vertidos en los estándares – esto es, los *principios correctos* o *generalmente aceptados* – está conforme con el principio jurídico (que sin embargo forma un criterio falso, en cuanto criterio de valoración¹⁴⁸⁴) de la “imagen verdadera y justa”. No obstante la diferencia en las dos técnicas legislativas, sin duda trascendente, no podrá dejar de concluirse que tanto en los ordenamientos angloamericanos como en los ordenamientos continentales, el Derecho fiscal opera, mediante diferentes téc-

op. cit., pp. 287 *et seq.*; **CREZELIUS**, § 5..., *cit.*, p. 67 defiende que en los países de tradición romano-germánica, al contrario de lo que sucede en los países angloamericanos, la contabilidad y las cuentas anuales son jurídicamente reguladas, lo que se prueba tanto por la continua legalización de normas contables, sea por la importancia decisiva de la jurisprudencia en la fijación de las reglas aplicables a las situaciones no específicamente reguladas.

1482 *Vid.* por todos, **FREEDMAN**, *Defining...*, *cit.* p. 442.

1483 **BERNARDINI**, *op. cit.*, p. 34, define un concepto amplio de reenvío normativo en el que cabrían todas las situaciones en las que la norma jurídica realiza una referencia a otras fórmulas o normas tanto jurídicas como extrajurídicas.

1484 El concepto de criterio falso, una de las formas que puede revestir la vaguedad de las normas jurídicas se explica por **ENDICOTT**, *op. cit.*, p. 48. Esto no supone negar una utilidad al principio de la imagen verdadera y justa en la economía del Derecho contable, significa eso sí, como ya hemos manifestado en un punto anterior de nuestra exposición, alinear por la tesis (defendida entre otros por **COLOMBO**, *Il bilancio...*, *cit.*, 1994, p. 63) que ve en el principio de la imagen verdadera y justa una norma de comportamiento dirigida al redactor del balance en la aplicación de las normas, jurídicas o extrajurídicas, de valoración.

nicas y con unos efectos distintos, una recepción de las normas que regulan la contabilidad mercantil.

En los dos casos, sin embargo, esta recepción está además sometida a un principio de prioridad del Derecho tributario¹⁴⁸⁵ que no es más, en realidad, que una consecuencia del carácter de *lex specialis* que las normas de Derecho tributario, por fuerza de la norma general remisiva, adquieren con relación a las normas mercantiles¹⁴⁸⁶.

D) Conexión formal.

Finalmente, en todos los sistemas que hemos analizado, la relación entre la determinación de la renta imponible y la contabilidad mercantil se caracteriza por la existencia de un principio de conexión formal, con el significado de que las valoraciones realizadas en el balance mercantil, como resultado de una decisión discrecional, son prejudiciales para el cálculo de la base imponible¹⁴⁸⁷, excepto cuando una norma de Derecho tributario determine otra cosa.

Esta norma puede encontrarse expresa o puede estar implícita en el sistema de normas jurídicas que regulan la determinación de la base imponible. Una vez más, aunque incurramos en el riesgo de una repetición fastidiosa, debemos advertir que la inexistencia de una norma expresa que consagre dicho principio en un determinado ordenamiento, como efectivamente sucede, por ejemplo, en el ordenamiento británico¹⁴⁸⁸, no autoriza la conclusión de que el mismo principio no forma parte del derecho positivo en dicho ordenamiento.

1485 EL principio se señala por la doctrina de los distintos ordenamientos: en Reino Unido, **MACDONALD**, *Matching...*, cit., p. 485; **FREEDMAN**, *The role...*, cit., p. 41, refieren el principio de la supremacía del Derecho fiscal; la doctrina alemana emplea el término prioridad (*vorrangigkeit*) (vid. por todos **SCHREIBER**, *op. cit.*, p. 41); en la doctrina española, por todos, de **FALCÓN y TELLÁ**, *Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades: algunas observaciones*, RTT, núm. 33, 1996, p. 35; y *El valor...*, cit., p. 7.

1486 **SCHNEELOCH**, *op. cit.*, p. 51; **FANTOZZI/ALDERIGHI**, *op. cit.*, p. 118.

1487 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 22; **BORDEWIN**, *Zur Massgeblichkeit...*, cit., p. 668; **SCHEFFLER**, *Abweichungen...*, cit. p. 38.

1488 Respecto al ordenamiento británico, el principio de una conexión al balance mercantil concreto fue claramente reconocido - por lo menos según nuestra interpretación pero sin que se encuentre en la doctrina británica ninguna manifestación en contrario - en las sentencias pronunciadas en los asuntos *Highland Railway Co. Ltd. V. Balderston* (1889) 2 T.C. cit. en **BURGESS**,

Realmente, el principio de conexión formal aparece consagrado en términos precisos en muy pocos ordenamientos, como hemos dejado demostrado. El principio está consagrado en términos precisos en el ordenamiento español mediante el artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el ordenamiento italiano, en el artículo 75 del *testo unico*, en unos términos que consideramos un poco menos claros. Está consagrado, en términos que la doctrina alemana ha criticado incansablemente, en el artículo 5 párrafo 1 de la *Einkommensteuergesetz* alemana.

En el derecho francés, a pesar de que la doctrina francesa encuentra una base legal para el principio del balance único en el artículo 38 del *Anexe III* al *Code Général des Impôts*, los contornos precisos del principio han sido objeto de una elaboración jurisprudencial en el marco de la teoría de “los errores contables y de las decisiones de gestión” y también de la teoría de “la corrección simétrica de los balances”. En el derecho estadounidense, puede considerarse igualmente que el principio tiene una base legal en la sección 446 (b) del *Revenue Code*¹⁴⁸⁹, pero se ha consagrado definitivamente en la práctica de la Administración y ha sido avalada por la jurisprudencia. Aunque el principio no se encuentre expreso, ni en la legislación ni en la jurisprudencia, la doctrina estadounidense da cuenta de que el principio de conexión formal se aplica en la práctica y de que esta práctica corresponde a una convicción de obligatoriedad por parte de los contribuyentes¹⁴⁹⁰.

Las cuatro características que acabamos de mencionar son las características comunes a todos los ordenamientos estudiados y en los cuales rige un sistema de conexión formal. A pesar de que todas las características mencionadas juegan un papel en el funcionamiento

Revenue..., cit., p. 313; y *J. P. Hall & Co. Ltd. V. I.R.C.* (1921) 12 T.C, p. 382, en **FREEDMAN**, *Profit...I Parte*, cit., p. 67.

1489 La sección 446 (b) del *Revenue Code* establece que “la renta imponible se determina de acuerdo con en el método contable con base en el cual el contribuyente procede regularmente al cálculo de su renta a efectos de su contabilidad”.

1490 **SMITH / BUTTERS**, *op. cit.*, pp. 10 *et seq.* Los autores refieren un amplio fenómeno de dependencia inversa, consistente en que los contribuyentes que pretenden aplicar normas valorativas favorables (como las amortizaciones aceleradas o el método LIFO) a efectos de cálculo de la base imponible, adoptan la práctica de reflejar dichas valoraciones también a efectos mercantiles. Este comportamiento por parte de los contribuyente es el que demuestra la existencia de una regla de conexión formal, pues la independencia inversa, como advierte **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, p. 22, presupone una regla de conexión formal.

del modelo, es el último punto el que realmente lo distingue del modelo alternativo, de desconexión o doble balance. Las razones para esta uniformidad son de cierto modo evidentes, pues que se desprenden de los fines y de los principios fundamentales de la tributación, como sean la utilización de la contabilidad mercantil como medio de prueba de la veracidad de las valoraciones sometidas al fisco y la consideración de la renta mercantil como base adecuada para medir la capacidad económica de los contribuyentes.

7.4. Las diferencias entre los varios modelos de prejudicialidad-dependencia.

No obstante, como hemos advertido, también existen algunas diferencias entre los sistemas que hemos estudiado, y estas diferencias, si no se plantean en el plano de los principios fundamentales de la tributación y no poseen, consecuentemente, la trascendencia de las características mencionadas con anterioridad, tienen también su valor en el ámbito de nuestro análisis, en la medida en que permiten poner de relieve aspectos de técnica legislativa conectados con el principio de conexión formal.

Hemos dejado ya mencionadas algunas de las discrepancias de técnica legislativa que podemos encontrar entre los distintos sistemas, a propósito de las diferencias estructurales existentes entre los ordenamientos angloamericanos y los sistemas continentales. Debemos ahora focalizar nuestra atención sobre las discrepancias que puedan existir entre los ordenamientos continentales.

i) La heterointegración del Derecho mercantil por parte del Derecho tributario.

Para seguir una secuencia correspondiente al orden cronológico de la evolución del principio de conexión formal, se empieza por referir la cuestión de la heterointegración del Derecho mercantil por parte del Derecho tributario. Éste fue un fenómeno que se produjo en todos los ordenamientos continentales estudiados, pero en diversos contextos. En el ordenamiento francés, en el que el Derecho mercantil se mantuvo en una postura de agnosticismo, con relación a las cuestiones de la valoración contable, hasta bastante más tarde que, por ejemplo, en el derecho alemán o en el derecho italiano¹⁴⁹¹, la regulación de los aspectos ma-

1491 El *code de commerce* de 1807, si bien ha consagrado la obligación de llevar contabilidad y de prestar balance anual, no daba ningunas normas y ni siquiera ningún principio general acerca de la valoración. En 1867 se consagra legalmente el único principio legal acerca de la valoración

teriales del balance mercantil por parte del Derecho tributario se consagró como un aspecto estructural del sistema de las fuentes del derecho. La imposición de la renta se enfrentó pues, desde sus comienzos, a esta ausencia de una regulación legal de la contabilidad material¹⁴⁹². En este contexto, y por fuerza de la necesidad de certidumbre en las normas impositivas, el Derecho tributario fue el que desarrolló una regulación legal de la valoración contable. Así, las normas de Derecho tributario, en el ordenamiento francés, integran materialmente el Derecho mercantil, según el entendimiento unánime de la doctrina¹⁴⁹³ y de acuerdo con una concepción jurisprudencial no contradicha¹⁴⁹⁴.

En otros ordenamientos, como el alemán o el italiano¹⁴⁹⁵, la regulación material del balance se desarrolló desde fechas tempranas dentro del Derecho mercantil. La regulación tributaria, desarrollada para responder a las necesidades propias de la imposición, nació desde sus inicios en una situación de antinomia con relación al Derecho mercantil. La aplicación de la regulación tributaria al balance mercantil, en los casos en los que se produjo, se manifestó como un efecto no directamente deseado por el legislador fiscal, sino más bien como un reflejo indirecto de la existencia de un balance único. Por un lado, las valoraciones realizadas en el balance mercantil resultaban prejudiciales para el cálculo de la base imponible; por otro, la elaboración de un balance mercantil en conformidad con las normas legales aplicables era una condición para que la Administración Tributaria aceptase el resultado constante del balance¹⁴⁹⁶; y finalmente, el Derecho tributario daba disposiciones sobre el modo de calcular

contables, que fue el principio de prohibición de dividendos ficticios. En 1947 se aprobó el primer *Plan Comptable General* (*arrêté* de 18 Septiembre de 1947) cuyo valor como fuente de derecho era discutible. Fue sólo en 1983, por ocasión de la aprobación de la *loi comptable* (*loi* de 30 de Abril de 1983) que pasó a asistir una regulación material de la contabilidad dentro del Derecho mercantil.

1492 Sobre el concepto de contabilidad material *vid.* **GARRIGUES**, *Tratado...*, *cit.*, p. 299, quien define el Derecho de contabilidad material o derecho de balances, cómo el que “se refiere al cálculo mercantil del resultado del negocio”.

1493 Por ejemplo, **ESCARRA**, *op. cit.*, p. 41. En la doctrina más actual, por todos, **VIANDIER**, *op. cit.*, p. 24.

1494 *Vid.* la sentencia Aix, 5.7.1911, Journ.Soc. 1912, p. 431, ya mencionada (*supra* nota 1401).

1495 Ya el Código de comercio español de 1830, aunque contenía algunas importantes reglas de valoración, en los artículos 37 y 168, se caracterizaba asimismo por la parquedad de su regulación (**GARRIGUES**, *Tratado...*, *cit.*, pp. 307-308)

1496 Sobre la vinculación de la administración al balance presentado por el contribuyente, en

el resultado a fines fiscales, sin precisar si éstas tenían o no un carácter especial con relación a las normas mercantiles.

En estos ordenamientos, por las razones mencionadas y en virtud de la antinomia generada con las normas mercantiles, la heterointegración de la regulación mercantil por parte del Derecho tributario ha sido una fuente de problemas constantes en la aplicación del derecho, de tal forma que las situaciones de heterointegración han sido gradualmente saneadas, mediante un continuo perfeccionamiento del mecanismo de la aplicación extracontable de las normas fiscales. En todos los ordenamientos continentales estudiados, con excepción del francés, existe en la actualidad una separación clara entre los campos de aplicación y un principio de no interferencia recíproca, entre el Derecho tributario y el Derecho mercantil.

ii) La dependencia inversa.

Distinto de la mencionada heterointegración de la regulación mercantil por parte del Derecho tributario, es el fenómeno de la dependencia inversa en sentido estricto, del que nos hemos ocupado en especial en el punto anterior. Como hemos dicho en ese momento, reservamos esta designación para los supuestos en los que el Derecho tributario establece normas de valoración que representan desvíos al concepto de renta efectiva¹⁴⁹⁷ - normalmen-

la legislación italiana de 1958, enseñaba **BERLIRI**, *Il testo...*, cit. p. 322: “si el control de la administración confirma la *regularidad de la contabilidad*, y por tanto el carácter efectivo de la renta (o de la pérdida) resultante del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, la Hacienda debe simplemente liquidar el impuesto a partir del mismo resultado, sin que pueda pretender someter a gravamen una renta superior y ello aunque el resultado efectivo obtenido por el contribuyente (...) sea bastante inferior al resultado promedio de la industria o comercio ejercido (...)”.

1497 **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.* pp. 29 *et seq.* El término dependencia inversa se emplea por la doctrina en ocasiones con un sentido distinto, para englobar el fenómeno de una contaminación del balance mercantil ya no por las normas del Derecho tributario sino por el objetivo, por parte del contribuyente, de minimizar su carga impositiva. Por ejemplo, **GIL MACIÁ**, *La convalidación fiscal de la permisividad contable: el efecto de la dependencia inversa*, Impuestos, núm. 13, 2005, p.21, define la dependencia inversa como resultante de “una plena convalidación del legislador fiscal sobre las diferentes alternativas que pueden ser empleadas para el resultado contable, lo que conduce (...) al emisor contable al empleo de aquellas alternativas propuestas contablemente que le permiten un Mayor ahorro tributario”. Evidentemente, el efecto descrito solamente se produce cuando se esté frente a un principio de conexión formal y por ello, se puede decir que es una

te establecidos como derechos de opción, esto es como normas dispositivas - supeditando su utilización a efectos fiscales a la condición de que las mismas se apliquen en el balance mercantil. En términos más sintéticos, podemos también decir que, en este sentido estricto, la dependencia inversa significa la aplicación de un principio de conexión formal a las normas valorativas del Derecho tributario que no tienen como objeto la determinación de la renta efectiva¹⁴⁹⁸, sino sustraer de la imposición o postergar la sumisión a gravamen de una fracción de dicha renta efectiva, por razones de política fiscal¹⁴⁹⁹.

Algunas de las consideraciones que hemos elaborado respecto de la heterointegración de la regulación mercantil por parte del Derecho tributario tienen aplicación también acerca de la dependencia inversa. Con más razón, estas normas generan una antinomia con las normas mercantiles, ya que resultan contrarias a los principios de la determinación de la renta efectiva. Y también la dependencia inversa ha constituido una fuente de problemas trascendentes en la aplicación del derecho. Algunos sistemas, como España¹⁵⁰⁰ e Italia¹⁵⁰¹, han prácticamente suprimido los casos de dependencia inversa, mientras se mantienen muchas situaciones de dependencia inversa en Alemania¹⁵⁰² y en Francia.

consecuencia de la norma contable. Sobre este fenómeno llama también la atención la doctrina alemana (por ejemplo **HERZIG**, *Verlängerte Massgeblichkeit und Bilanzpolitik*, DB, Vol. 45, núm. 21, 1992, p. 1053; y **MARX**, *Verlängerte Massgeblichkeit und Steuerbilanzpolitik*, StuS, Vol. 17, núm. 11, 1996, pp. 49 *et seq.*) bajo la expresión “Verlängerte Massgeblichkeit”.

1498 Se trata de aquéllas normas valorativas que **KNOBBE-KEUK**, *op. cit.*, pp. 29 califica como “beneficios fiscales contrarios a los principios de una contabilidad ordenada”.

1499 La dependencia inversa, en este sentido estricto, es, por tanto, una *subforma* del principio de conexión formal, como advierte **SCHEFFLER**, *Abweichungen...., cit.*, p. 4.

1500 En España, la eliminación de los mecanismos de dependencia inversa se produjo tras la reforma del Impuesto sobre sociedades de 1995 (**GARCÍA MORENO**, *La base...., cit.*, p. 80).

1501 Ésta es por lo menos la interpretación de una parte de la doctrina, confirmada también por la doctrina administrativa (sobre el punto, **PICCINELLI**, *op. cit.*, p. 80).

1502 Hemos ya dejado mención, a lo largo de los capítulos anteriores, de que la Mayor parte de la doctrina alemana se pronuncia en el sentido de que la frase 2 del § 5.1 de la *Einkommensteuergesetz* alemana, introducida en esta legislación en 1990, consagró la regla de dependencia inversa. Como ejemplo de la mencionada doctrina consideramos suficiente citar en este punto, únicamente como ejemplo, y por todos, **SCHEFFLER**, *Abweichungen...., cit.*, pp. 3-4.

CONCLUSIONES

En los sistemas jurídicos europeos continentales existe generalmente una relación de carácter normativo entre el procedimiento de definición del beneficio imponible y la contabilidad mercantil. El contenido de esta relación normativa puede englobar los siguientes aspectos:

La regulación material del cálculo del beneficio imponible;

La vinculación del contribuyente en el ámbito del procedimiento de determinación de la base imponible a las valoraciones que haya realizado previamente dentro de su balance mercantil;

La vinculación de la Administración Tributaria a las valoraciones que el contribuyente haya correctamente realizado en su balance mercantil, en conformidad con las normas legales aplicables;

La incidencia de las normas valorativas fiscales en la elaboración del balance mercantil.

En lo que concierne la regulación material del cálculo del beneficio imponible, el Derecho tributario puede utilizar un mecanismo de remisión global al Derecho mercantil. Es el sistema existente en la actualidad, dentro de los ordenamientos estudiados, en España, Italia y Alemania (además de Portugal, Bélgica, Suiza y Austria, estos no analizados específicamente en este estudio).

En los ordenamientos angloamericanos estudiados, el Derecho tributario establece una presunción de que el balance elaborado en conformidad con los principios declarados correctos por las organizaciones representativas de los auditores de cuentas refleja una “imagen verdadera y justa” de la situación financiera de la empresa. Dicha presunción establecida por el Derecho tributario es una presunción *juris tantum*, que puede salvarse bien mediante una apreciación casuística de las circunstancias de hecho, bien mediante un juicio de disconformidad de la valoración concreta resultante de la aplicación del principio declarado correcto con los principios y las normas del Derecho tributario.

En el ordenamiento francés, a pesar de que se produjo un acercamiento material entre las normas valorativas del Derecho tributario y los principios contables considerados correctos por los profesionales de auditoría de cuentas, no existe una remisión global del Derecho tributario al Derecho mercantil. Por el contrario, el Derecho tributario es el que

contiene una regulación específica de la valoración contable que se aplica, en su mayor parte, al balance mercantil.

En los ordenamientos en los que se encuentra un reenvío normativo al Derecho contable mercantil, dicho reenvío tiene como objeto las normas jurídicas formalmente integradas en el Derecho mercantil, que regulen tanto los aspectos materiales como los aspectos formales de la obligación de rendición de cuentas del Derecho mercantil.

Cuando exista un reenvío normativo efectuado por la norma de Derecho tributario, la aplicación de la norma tributaria a la determinación del beneficio imponible supone una aplicación del Derecho mercantil. La aplicación del Derecho mercantil en la determinación de la base imponible debe realizarse aplicando las reglas generales relativas a la aplicación del derecho al sistema de fuentes del Derecho contable mercantil, lo que implica determinar aquellas fuentes y su valor respectivo.

Así, en la aplicación del Derecho mercantil deberá tenerse en cuenta las siguientes reglas:

Las normas elaboradas por las organizaciones representativas de la actividad de auditoría de cuentas pueden ser o no verdaderas normas jurídicas, puesto que ello dependerá del sistema de fuentes propio de cada ordenamiento. Cuando no sean verdaderas normas jurídicas, las normas emitidas por las mencionadas organizaciones tienen la naturaleza de normas técnicas declaradas por la doctrina financiera. Estas normas tienen únicamente un valor interpretativo de los principios y de las normas jurídicas pertenecientes al Derecho mercantil respecto de la valoración financiera. Como declaraciones interpretativas, su aplicabilidad está condicionada a un juicio de conformidad con aquellos principios y normas jurídicos.

Cuando sean verdaderas normas jurídicas, la validez y el carácter obligatorio de las normas emitidas por las mentadas organizaciones quedan supeditados a los principios generales sobre las relaciones entre las distintas categorías de actos normativos dentro de un mismo ordenamiento. Cuando se trate de normas de carácter reglamentario, su validez dependerá de una conformidad con los actos normativos de rango superior y, en especial, con aquellos actos normativos que establezcan principios generales.

Dentro de los principios generales del Derecho mercantil concernientes a la materia de la valoración financiera, hay que considerar los principios de la conservación o la integridad del capital, del que es un corolario el principio de prudencia valorativa, con sus subprincipios de la realización y del coste histórico, todos establecidos en la Cuarta Directiva CE sobre las cuentas anuales de las empresas y plenamente vigentes para la mayor parte de las empresas. Una revocación de estos principios es admisible únicamente en virtud de la aplicación del Reglamento 1606/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, en los casos muy excepcionales en que las normas de este reglamento están en relación de excepción con la mentada Cuarta Directiva. Las normas contables de carácter reglamentario o meras normas técnicas (doctrina contable) que se encuentren en contradicción con estos principios pueden considerarse inaplicables a efectos del cálculo del beneficio imponible.

Sin perjuicio de la existencia de un reenvío normativo global al Derecho mercantil, en todos los ordenamientos estudiados, el Derecho tributario establece normas propias de valoración aplicables a la determinación del beneficio imponible. Estas normas tienen el carácter de normas especiales con relación al Derecho mercantil, pero su aplicación se articula con las normas mercantiles de distintos modos.

Algunas de estas normas se aplican de modo complementario respecto de las normas del Derecho mercantil. Éste es el caso de las normas de Derecho tributario cuya función sea la de fijar límites cuantitativos al enjuiciamiento valorativo que hay que realizar en el marco de una aplicación de la norma mercantil; y de las normas de Derecho tributario cuya función sea reducir el número de las opciones valorativas establecidas por la norma mercantil. En ambos supuestos, la norma tributaria no constituye una excepción a la norma de remisión al Derecho mercantil, sino que se articula con ella, reduciendo el margen de libre enjuiciamiento resultante del carácter indeterminado de la norma mercantil.

Las normas valorativas tributarias de esta primera categoría responden a una exigencia del principio de tipicidad de la tributación.

Una segunda categoría de normas valorativas tributarias constituye una excepción a la norma remisiva, determinando la no aplicación del Derecho mercantil. En esta situación están las normas fiscales que establecen regímenes valorativos “favorables”, como la

amortización acelerada del inmovilizado o el diferimiento temporal de la tributación de las plusvalías reinvertidas.

En todos los ordenamientos estudiados el Derecho tributario establece una conexión entre el procedimiento de cálculo de la base imponible y el balance mercantil concreto (conexión formal).

En virtud de este tipo de conexión, el contribuyente no está autorizado a realizar, en el procedimiento de cálculo de la base imponible, valoraciones distintas de las que haya realizado en el balance mercantil, excepto cuando, y en la medida en la que, una norma especial autorice expresamente dicha conducta.

Pero el principio de conexión formal puede ser establecido con distintos grados de flexibilidad. En el pasado los sistemas de conexión formal eran poco flexibles y daban origen a fenómenos de dependencia inversa (aplicación de las normas de Derecho tributario en la elaboración de las cuentas mercantiles). Hoy día, los sistemas de conexión formal se flexibilizaron, permitiendo discrepancias entre el beneficio calculado según los trámites del Derecho mercantil y el beneficio imponible. El sistema español constituye ejemplo de una máxima flexibilidad del sistema de conexión formal.

La conexión formal entre el procedimiento de determinación del beneficio imponible y la contabilidad mercantil tiene como fundamentos principales:

Una función probatoria del balance mercantil, concerniente la veracidad de los juicios valorativos realizados por el contribuyente;

El principio de que el beneficio mercantil representa, como regla general, una medida adecuada de la capacidad económica que debe servir de base a la tributación.

La concepción del beneficio mercantil como medida adecuada de la capacidad económica se basa en los fines de la obligación mercantil de rendición de cuentas, que consisten en determinar el beneficio anual disponible para ser distribuido a los socios y en exponer la situación patrimonial de la empresa. El pago de dividendos implica una reducción del patrimonio de la empresa, con la consecuente disminución de la garantía de los acreedores y de la capacidad financiera de la empresa para enfrentarse riesgos futuros. De la yuxtaposición de las finalidades indicadas y del principio fundamental de la conservación del capital social, establecido en la Cuarta Directiva CE relativa a las cuentas anuales de determinadas formas

de sociedad, resulta que la determinación del beneficio a efectos de la obligación mercantil de rendición de cuentas debería asentarse en un concepto de beneficio caracterizado por un reducido grado de riesgo.

La tributación del beneficio, al suponer igualmente la reducción del patrimonio de la empresa, en virtud de la transferencia de una fracción de los capitales propios de la propia a favor del Estado, debe basarse igualmente en un concepto de beneficio caracterizado por un reducido grado de riesgo. De otra forma se podrían estar sometiendo a imposición beneficios inexistentes y que nunca se realizarían.

La premisa de que el beneficio mercantil representa una medida adecuada de la capacidad económica, supone que aquella magnitud actuará, a la vez, como un límite máximo y como un límite mínimo de la base imponible.

Establecido que el beneficio mercantil refleja el límite máximo del resultado que se considera suficientemente seguro como para poder ser distribuido a los socios, y que el mismo grado de realización es el requerido para el beneficio gravable, el primero constituye, como regla general, el límite máximo del segundo.

La misma premisa supone asimismo que todo el beneficio distribuible debe someterse inmediatamente a imposición. Esta inferencia, aparte de que está justificada por el principio de que el beneficio mercantil refleja una medida adecuada de la capacidad económica, se cimienta igualmente en el principio de eficiencia en la tributación, representando una medida preventiva de la evasión fiscal, conforme con la concepción que preside el propio establecimiento del impuesto sobre la renta empresarial, como un impuesto que grava en la fuente unas rentas que integrarán la capacidad económica de las personas físicas titulares del capital generador de los beneficios. Por este motivo, el beneficio mercantil actúa también como un límite mínimo para la fijación de la base imponible.

Acerca de las normas valorativas especiales del Derecho tributario que determinan la posibilidad de una anticipación del reconocimiento de los ingresos o un diferimiento del reconocimiento de los costes, con relación al beneficio mercantil, puede afirmarse que:

No siempre constituyen una excepción al principio de conexión formal.

Existen normas valorativas especiales dentro del Derecho tributario que representan un estrechamiento del margen de libre enjuiciamiento valorativo establecido en la normativa mercantil, respecto del momento temporal del reconocimiento de los componentes del beneficio. Como regla general, estas valoraciones se contienen aún dentro de los límites valorativos establecidos por la norma mercantil. En este caso, la norma valorativa especial del Derecho tributario no forma una excepción al principio de conexión formal y tiene que ser articulada con él.

Este primer tipo de normas valorativas especiales del Derecho tributario permite una discrepancia entre el beneficio mercantil y el beneficio tributario, a través de correcciones extracontables, pero en regla sólo es admisible una discrepancia que signifique una anticipación, no un diferimiento, del beneficio imponible con relación al beneficio distribuible a los socios.

Toda vez que se contienen dentro de los límites valorativos establecidos por la norma mercantil, estas excepciones al principio de la conexión formal pueden aún justificarse, a la luz de los principios mencionados en los puntos anteriores, por el hecho de que el beneficio imponible determinado según dichos criterios corresponde a una cuantificación posible del beneficio mercantil (aunque no la elegida) según las normas mercantiles.

Otras normas valorativas especiales del Derecho tributario, al contrario de lo que sucede con las anteriores, permiten una anticipación o un diferimiento de la imputación, respectivamente, de los componentes negativos y de los componentes positivos, determinando una dilación del momento de sujeción a gravamen del beneficio mercantil. Estas normas valorativas fiscales surgen, normalmente, justificadas por el legislador como medidas de política fiscal que procuran favorecer la inversión, siendo normas de carácter dispositivo (beneficios fiscales). El principio de conexión formal no exige que estas normas valorativas sean aplicadas también en la determinación del beneficio mercantil. En coherencia con el principio de conexión formal, la utilización de estas normas valorativas puede y debe quedar supeditada a la constitución de reservas de valor igual al de los beneficios cuya sujeción a gravamen se difiere, con relación al momento del reflejo mercantil.

La condición de constitución de reservas, cuando exista, no implica una deformación de la imagen “justa y verdadera”, ni una intromisión del Derecho tributario sobre el

modo del cumplimiento de la obligación de rendición de cuentas mercantil. No configura, por consiguiente, una situación de dependencia inversa. La “imagen verdadera y justa” del patrimonio empresarial no resulta afectada por la constitución de una reserva, una vez que la constitución de reservas no implica ninguna valoración patrimonial, sino que traduce únicamente una afectación temporal de una fracción de los resultados ya contabilizados como tal.

La conexión formal entre la determinación del beneficio imponible y el beneficio mercantil tiene como segundo efecto, al margen de vincular el contribuyente a las valoraciones que éste realizó *correctamente* en su balance mercantil, el de vincular la Administración a las mismas valoraciones. Ello significa que, en el ámbito del procedimiento de comprobación, la Administración sólo puede rechazar las valoraciones presentadas por el contribuyente que no se encuentren conformes con las normas legales, no pudiendo rechazar ninguna valoración con base en criterios indeterminados, como la “falta de una clara representación del beneficio”.

Por todas las razones indicadas, la relación entre el proceso de determinación del beneficio imponible y la contabilidad mercantil debe ser tratada por el Derecho tributario como un aspecto de la definición de la base imponible, lo que supone que todos los aspectos mencionados deben ser definidos por la Ley impositiva de forma exhaustiva y con suficiente precisión y claridad.



BIBLIOGRAFIA

- ADAMO, S., “L’eliminazione dell’ appendice fiscale: riflessi sull’ attendibilità del bilancio di esercizio”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 4 (1995), pp. 809-829.
- AGOSTINI, A., *Les Options fiscales*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1983.
- AGUIAR, N., “Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores”, *Revista Fiscal*, 2 (2008), pp. 7-17.
- ALBI IBAÑEZ, E., *Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial*, Documentos, núm. 30/02, Madrid Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 2002.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Estudio preliminar”, en J. Drake, y R. Drake, eds., *Impuesto Industrial (Licencia Fiscal)*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1961, pp. XIX-LXXVIII.
- ALCÁNTARA, P. y GONZÁLEZ GARCÍA, A. L., “Relaciones entre criterios contables y fiscales en el Reglamento del impuesto sobre Sociedades”, en Vv.Aa., *Tomás Millán in memoriam*, ICAC, 1990.
- ALEXANDER, D. y NOBES, C., *Financial accounting: an international introduction*, 3ª ed., Harlow, Pearson Education, 2007.
- ALGUACIL, M. P., *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores: la problemática de su control judicial*, Valencia, Diálogo, 1999.
- ALLEGRI, M., *Bilancio civilistico e imponibile fiscale*, Nápoles, Esselibri, 2005.
- ALMEIDA, A., *Estudos de Direito tributário*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 1999.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., JIMÉNEZ COMPAÑED, I. y RUIZ BAÑA, M.L., “Impuesto sobre Sociedades”, en J. Martín Queralt, J. M. Tejerizo López y A. Cayón Galiardo, dirs., *Manual de Derecho tributario*, Cizur Menor, Aranzadi, 2004.
- ÁLVAREZ MELCÓN, S., *Contabilidad y fiscalidad: Impuestos sobre sociedades e IVA*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2002.
- ANDREANI, G., “Le modifiche nella disciplina della fiscalità”, en A. Musai, ed., *La riforma del diritto societario. Profili economico-aziendali*, Milán, Franco Angeli, 2005.
- ANDRÉS AUCEJO, E., *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.
- ANDRÉS AUCEJO, E., “Sobre la potestad reglamentaria para dictar normas técnicas de desarrollo en materia contable”, *Crónica Tributaria*, 114 (2005), pp. 9-26.

- ANTONINI, E., SALVATORI, A. y VISENTINI, G., “Disciplina fiscale delle società”, *Rivista delle Società*, año XVI (1971), pp. 341- 391.
- ARANA GONDRA, F. J., “Ley de Auditoría de Cuentas”, en F. Sánchez Calero, dir., *Comentarios a la legislación mercantil*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1995.
- ARNOLD, B. J., “Conformity between financial statements and tax accounting”, *Canadian Tax Journal*, 3 (1981), pp. 476-488.
- ARNOLD, B. J., *Timing and income taxation: the principles of income measurement for tax purposes*, Canadian Tax Paper n° 71, Toronto, Canadian Tax Foundation, 1983.
- ARRIGONI, A. L., “La continuità dei bilanci ed il superamento del principio di autonomia dei bilanci”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 5 (1974), pp. 773-818.
- AVERY JONES, J. F., “A Matter of interest. Willingale v. International Commercial Bank Limited”, *British Tax Review*, 4 (1977), pp. 236-239.
- AVERY JONES, J. F., “Wrong again”, *British Tax Review*, 2 (1978), pp. 69-70.
- BAETGA, J., “Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung”, *Der Betrieb*, 14 (2000), pp. 681-685.
- BAETGA, J. y APELT, B., “Bedeutung und Ermittlung der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung (G.o.B)”, en K. Wysocki y J. Schultze-Osterloh, dir., *Handelsbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen*, 2ª ed., Colonia, Otto Schmidt, 1992.
- BÁEZ MORENO, A., *Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades*, Cizur Menor, Thomson/ Aranzadi, 2005.
- BAFILE, C., “Considerazioni sui requisiti e sugli effetti del bilancio nella determinazione del reddito d’impresa”, *Rassegna Tributaria*, 3 (1984), pp. 155-190.
- BARONE, G., voz *Discrezionalità*, I) *Diritto amministrativo*, en Enciclopedia Giuridica, vol. XI, Roma, Istituto della Enciclopedia Italiana, 1989.
- BARTH, K., *Die Entwicklung des deutschen Bilanzrecht*, Band II, 1, ed. Kuno Barth, Estugarda, 1955.
- BAUER, N., *Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*, Norderstedt, GRIN, 2008.
- BAUMGÄRTEL, M., “Taxation, accounting and transparency: The interaction of taxation and financial accounting”, en Wolfgang Schön, ed., *Tax and corporate governance*, Heidelberg, Springer, 2008, pp. 93-100.
- BAXTER, W. T., “Correspondence”, *British Tax Review*, 2 (1978), pp. 67 – 68.

- BECKER, E., “Zur Frage, ob die vom Kaufmann für die Besteuerung des Einkommens eingereichte Bilanz berichtigt oder geändert werden kann”, *Steuer und Wirtschaft*, s.n. (1929), pp. 19-52.
- BEHR, G. et al., “Revision des Rechnungslegungsrechtes und steuerliche Massgeblichkeit”, *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht*, 1/2 (2000), pp. 1-126.
- BEISSE, H., “Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrecht”, en Beisse, Lutter y Närgen, eds., *Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburtstag am 31. Oktober 1993*, Berlin, Walter de Gruyter, 1993, pp. 77-97.
- BEISSE, H., “Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Implikationen des Massgeblichkeitsgrundsatzes”, *Betriebs-Berater*, 13 (1980), pp. 637-646.
- BERLIRI, A., *Il testo unico delle imposte dirette (esposizione istituzionale dei primi otto titoli)*, Milán, Giuffrè, 1960.
- BERNARDINI, A., *Produzione di norme giuriche mediante rinvio*, Milán, Giuffrè, 1966.
- BERTL, R., EBERHARTINGER, E. y HIRSCHLER, K., “Massgeblichkeit in Deutschland und Österreich”, en G. Brähler y C. Lösel, eds., *Deutsches und internationales Steuerrecht: Gegenwart und Zukunft*, Wiesbaden, Gabler, 2008, pp. 737-764.
- BESTA, F., *La ragioneria*, vol. II, Milán, Vallardi, 1909.
- BIELEN, P., “International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards and corporate tax base design”, en M. Lang, ed., *Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2008, pp. 469-498.
- BISBAL, J., “El interés público protegido mediante la disciplina de la contabilidad”, *Revista de Derecho Mercantil*, 160 (1981), pp. 257-295.
- BLANCO CAMPAÑA, J., *El Derecho contable en España*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1983.
- BLANLUET, G., BOUZIDI, C. y BOUZORAA, M-A., “France”, en Vv. Av., *European Tax Systems*, Ámsterdam, IBFD, 2000.
- BLASCO, M., “¿Son válidos los criterios contables foráneos en el Impuesto sobre Sociedades? El caso de las sucursales en España de entidades de crédito residentes en el Espacio Económico Europeo”, *Impuestos*, 19 (1998), pp. 267-291.
- BLASIUS, T., *IFRS, HGB und F&E: Besteuerung und Bilanzierung*, Berlin, ESV, 2006.
- BLECKMANN, A., “Die Richtlinie im Europäischen Gemeinschaftsrecht und im Deutschen Recht”, en Leffson, Rückle y Grossfeld, eds., *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*, Colonia, Otto Schmidt, 1986, pp. 11-28.

- BLOM-COOPER, L., “Willingale v. International Commercial Bank Limited”, *British Tax Review*, 2 (1978), pp. 229- 242.
- BLUMBERG, P. I. et al., *Blumberg on corporate groups*, vol. 2, 2ª ed., Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2009.
- BOCCHINI, E., *Il bilancio delle società*, Padua, Cedam, 1987.
- BOCCHINI, E., “La “chiarezza” e la “preciseone” dei bilanci delle società per azioni nell’evoluzione della dottrina e della giurisprudenza”, *Rivista delle Società*, año XVII (1972), pp. 373-423.
- BONNELLI, F. et. al, *Casi e materiali di Diritto Commerciale, I, Società per azioni*, Milán, Giuffrè, 1974.
- BONT, G., ESSERS, P. y KEMMEREN, E., *Fiscal versus Commercial Profit Accounting in the Netherlands, France and Germany*, Ámsterdam, IBFD, 1996.
- BORDEWIN, A., “Replik”, *Der Betrieb*, 17 (1992), pp. 849-850.
- BORDEWIN, A., “Umgekehrte Massgeblichkeit bei ausschliesslich steuerlichem Bilanzierungswahlrecht”, *Der Betrieb*, 6 (1992), pp. 291-.
- BORDEWIN, A., “Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung”, *Deutsches Steuerrecht*, 21 (1988), pp. 668-670.
- BORIA, P., *Il sistema tributario*, Milano, Wolters Kluwer Italia, 2008.
- BOSSERT, R. y MANZ, U., *Externe Unternehmensrechnung*, Heidelberg, Physica, 1996.
- BOULDING, K. E., “The concept of economic surplus”, en American Economic Association, ed., *Readings in the theory of income distributions*, Philadelphia – Toronto, Blakiston, 1946, pp. 638-659.
- BROER, F. D. , *Massgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung*, Baden-Baden, Nomos, 1999.
- BUDE, Wolfgang y KARIG, P., “§ 243”, en Wolfgang Bude, *Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerrecht, §§ 238 bis 339 HGB*, 3ª ed., Munique, C.H. Beck, 1995.
- BULLINGER, M., “Der Einfluss der umgekehrten Massgeblichkeit auf die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen”, *Der Betrieb*, 47 (1991), pp. 2397-2401.
- BURGESS, R., *Corporate Finance Law*, Londres, Sweet & Maxwell, 1985.
- BURGESS, R., “Revenue law and accounting practice”, *British Tax Review*, s.n. (1972), pp. 308-320.
- CANARIS, C.-W. , *Handelsrecht*, 23ª ed., Munique, Beck’sche, 2000.
- CANIBANO CALVO, L., “La Información contable-financiera en España: Análisis de sus principios inspiradores”, en Vv. Aa., *Fiscalidad y contabilidad empresarial. Homenaje a Carlos*

- Cubillo Valverde*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1983.
- CARDON, P., “Comptabilisation des obligations de retraite: réflexions sur les nouvelles dispositions fiscales et comptables”, *Revue Française de Comptabilité*, 155 (1985), pp. 4-12.
- CARRINGTON, G. R., *Tax Accounting in Mergers and Acquisitions*, Chicago, C.C.H., 2008.
- CARRINGTON, G. R., *Tax Accounting in Mergers and Acquisitions*, C.C.H., Chicago, 2009.
- CASALTA NABAIS, J., *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998.
- CASALTA NABAIS, J., *O Quadro constitucional da tributação das empresas*, Lisboa, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2001.
- CASÓ, A., “Il controllo legale dei conti”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 6 (1982), pp. 985-1132.
- CASTRO TAVARES, T., “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 396 (1994), pp. 13 – 177.
- CERDÁ APARICIO, J., “Contabilidad financiera y fiscal: posibilidad de aproximación”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 224 (1993), pp. 429-443.
- CERDÁ APARICIO, J., “En torno a los conceptos contables en las legislaciones financiera y fiscal de los países de nuestro entorno”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 228 (1993), pp. 1209-1223.
- CHARPENTIER, J., *Étude juridique sur le bilan dans les sociétés par actions*, Thèse pour le doctorat, Paris, Arthur Rousseau, 1906.
- CHIARAVIGLIO, L., “Normativa obbligatoria o rinvio alla tecnica circa il contenuto del bilancio”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, año XXVI (1975), pp. 256-271.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “La base imponible (I)- Aspectos generales”, en Rodríguez Ondarza, Gutiérrez Lousa y Galán Ruiz, (eds.), *El Impuesto sobre sociedades*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 2010.
- CICOGNANI, A., “Ammortamenti anticipati e apparente incompatibilità fra gli artt. 52.1 e 74.2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.º 597”, *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XXXVIII, II parte (1979), pp. 127-141.
- CICOGNANI, A., “Il principio di competenza nel T.U. com particolare riguardo all’articolo 75, 1º, 2º, 3º comma”, en V. Uckmar, C. Magnani y G. Marongiu, eds., *Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Padua, Cedam, 1988.

- CICOGNANI, F., “Realizzo di plusvalenze e deducibilità degli ammortamenti nella determinazione del reddito fiscale delle società commerciali”, *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1, 1998, pp. 24-50.
- CLARK, S., *Taxation of capital gains of individuals: policy considerations and approaches*, Paris, OCDE, 2006.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Impuesto sobre Sociedades (I)”, en Ferreiro Lapatz, Martín Queralt, Clavijo Hernández, Pérez Royo y Tejerizo López, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 16ª ed., Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2000.
- CLYDE, P., STICKNEY, R. L., WEIL, K. S. y FRANCES, J., *Financial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods and Uses*, 13ª ed., Mason, Cengage Learning, 2010.
- COCIVERA, B., *Guida alle imposte dirette*, Turín, UTET, 1961.
- COLOMBO, G. E., “Bilancio”, *Giurisprudenza Commerciale*, año VIII, vol. I (1981), pp. 89-120.
- COLOMBO, G. E., “Disciplina del bilancio e norme tributarie: integrazione, autonomie o inquinamento?”, *Rivista delle Società*, año 25, Parte I, (1980), pp. 1171-1195.
- COLOMBO, G. E., *Il bilancio d' esercizio delle società per azioni*, Padua, Cedam, 1965.
- COLOMBO, G. E., “Il bilancio d'esercizio”, en G. E. Colombo, y G. B., Portale, dirs., *Tratato delle Società per azioni*, vol. 7, Turin, UTET, 1994.
- COLOMBO, G. E., “Relazione di sintesi”, en A. Jorio, dir., *Il progetto italiano di attuazione della IV Diretiva CEE*, Milán, Giuffrè, 1988.
- COSSIO, C., “La norme et l'impératif”, en Husserl, *Mélanges en l'honneur de P. Roubier*, Tomo I, Paris, Dalloz, 1961.
- CREZELIUS, G., “§ 5”, en P. Kirchhof, *ESTG Kompaktkommentar*, 2ª ed., Heidelberg, Müller, 2002.
- CREZELIUS, G., *Seteuerrecht II. Die einzelnen Steuerarten*, 2ª ed., Munique, Beck, 1994.
- CROVATO, F., *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi. La pianificazione fiscale del contribuente tra competenza, cassa e pluriennialità*, Padua, Cedam, 1996.
- CROVATO F., “L'irrelevanza fiscale delle plusvalenze iscritte, un altro passo verso la divaricazione tra valori fiscali e valori di bilancio”, *Rassegna Tributaria*, 2, (1999), pp. 385-482.
- CUBILLO VALVERDE, C., “Contabilidad y fiscalidad”, en Vv. Aa., *Estudios del Impuesto sobre sociedades, in memoriam J. A. García García, 1943-1981*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, 1983.
- D'ALVISE, P., *Principi e precetti di ragioneria*, Padua, Cedam, 1934.

- D'AMATI, N., "Il reddito d'impresa: problemi e tecniche", en V. Vckmar, dir., *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale*, Padua, Cedam, 1981, pp. 63-105.
- D'AMATI, N., "Inquinamento e disinquinamento: le origini della questione e i criteri stabiliti dal Tuir 2003", *Rassegna Tributaria*, 6 (2005), pp. 1795-1820.
- D'ILLIERS, B., "Particularités du résultat net courant", *Revue Française de Comptabilité*, 150 (1984), pp. 401-405.
- D'IPPOLITO, T., "I principi contabili razionali ed i principi contabili de comune accettazione", *Rivista dei Dottori Commercialisti*, año XXVI (1975), pp. 868-893.
- DANJOU, P., "A propos du décret du 14 mars 1984", *Revue Française de Comptabilité*, 150 (1984), pp. 406-409.
- DASSESE, M. y MINNE, P., *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruselas, Bruylant, 1990.
- DAVID, C., LATOURNERIE, M.-A., FOUQUET, O. y PLAGNET, B., *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Paris, Sirey, 1988.
- DAVID, C., "The relationship between fiscal and commercial accounts in France", en BONT, G., ESSERS, P. y KEMMEREN, E., *Fiscal versus Commercial Profit Accounting in the Netherlands, France and Germany*, Ámsterdam IBFD, 1996, pp. 23-43.
- DAVID, R., *Os Grandes Sistemas do Direito contemporâneo*, trad. Hermínio Carvalho, São Paulo, Martins Fontes, 2002.
- DAVIES, M., PETERSON, R. y WILSON, A., *Generally accepted accounting practice in the United Kingdom*, 6ª ed., Croydon Surrey, Butterworths Tolley, 1999.
- DE MITA, E., *Appunti de diritto tributario*, I, *L' imposta come istituto giuridico, i principi costituzionali in materia tributaria*, Milán, Giuffrè, 1987.
- DE ZILVA, A., "The alignment of tax and financial accounting rules: is it feasible?", *Australian Tax Forum*, 2 (2003), pp. 265-284.
- DEKEUWER-DÉFOSSEZ, F., *Droit commercial*, 7ª ed., Paris, Montchrestien, 2001.
- DELAVELLE, E., *Le bilan au point de vue comptable et juridique*, Vienne, Université de Grenoble/Henri Martin, 1910.
- DEZZANI, F., "Principi contabili generali e particolari e loro evoluzione nel tempo", *Rivista dei Dottori Commercialisti*, año XXVI 1975, pp. 288- 297.
- DÍAZ ECHEGARAY, J. L., *Manual de derecho mercantil contable*, Cizur Menor Aranzadi, Cizur Menor, 2009.
- DÍAZ-ARIAS, J. M., *Ley comentada del Impuesto sobre sociedades*, Barcelona, Deusto, 2004.

- DIETERLEN, J., “Gewinnmindernde Rücklagen nach den Übergangsregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002”, *Betriebs-Berater*, 39 (1999), pp. 2020-2023.
- DODERO, A., FERRANTI, G., IZZO, B. Y MIELE, L., *Imposta sul reddito delle società*, Milán, IPSOA, 2008.
- DÖLLERER, G., “Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung”, *Betriebs-Berater*, 34 (1959), pp. 1217-1221.
- DÖLLERER, G., “Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr”, *Betriebs-Berater*, 31, (1971), pp. 1333-1335.
- DÜLL, G. *et al.*, *Massgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung, Die Maßgeblichkeit im System internationaler Steuerbemessungsgrundlagen vor dem Hintergrund aktueller Herausforderungen*, Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA), 2004.
- DZIADKOWSKI, D., “Die Steuergesetzliche ‚Verankerung der umgekehrten‘ Massgeblichkeit im Rahmen der Bilanzrechtsreform”, *Betriebs-Berater*, 6, (1986), pp. 329-334.
- DZIADKOWSKI, D., “Wider die Aushöhlung der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung durch Kodifizierung einer totalen Umkehrmassgeblichkeit”, *Der Betrieb*, 9 (1989), pp. 437-439.
- EBERSTEIN, H., “Technische Regeln und ihre rechtliche Bedeutung”, *Betriebs-Berater*, 30 (1969), pp. 1296.
- EDEY, H. C., “Income and the valuation of stock in trade”, *British Tax Review*, s. n. (1962), pp. 164-172.
- EDEY, H. C. y PANITPAKDI, P., “British company accounting and the law 1844-1900”, en A. Littleton y B. Yamey, *Studies in the history of accounting*, Londres, Sweet & Maxwell, 1956.
- EDWARDS, J. D., HERMANSON, R. H. y MAHER, M. W., *Principles of financial and Managerial accounting*, 6ª ed., Boston, IRWIN, 1993.
- EHENDRIKSEN, E. S., *Teoría de la contabilidad*, trad. Fernández Cepero, México D.C., U.T.E.H.A., 1974.
- ELLIOTT, B. y ELLIOTT, J., *Financial accounting and reporting*, 12ª ed., Harlow, Pearson Education, 2008.
- ENDICOTT, T. A., *Vagueness in law*, Nueva York, Oxford University Press, 2000.
- ENDRES, D., *The Determination of corporate taxable income in the EU member states*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2007.
- ESCARRA, J., *Cours de Droit commercial*, Paris, Sirey, 1952.

- ESTEBAN MARINA, A., *Contabilidad y base imponible en el nuevo impuesto sobre sociedades*, Barcelona, Marcial Pons, 1997.
- ESTES, R., *Dictionary of Accounting*, 2ª ed., Cambridge/Massachusetts, MIT Press, 1992.
- EUROPEAN COMMISSION, DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION TAX POLICY, *Consultation Document: The application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies' EU-wide activities*, Bruselas, European Commission, 2003.
- EVERETT, J. O., HENNIG, C. y NICHOLS, N., *Contemporary Tax Practice: Research, Planning and Strategies*, Chicago, CCH, 2008.
- FABBRINI, G., *La certificazione dei bilanci*, Padua, Cedam, 1978.
- FALCÓN y TELLA, R., “Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades: algunas observaciones”, *Revista Técnica Tributaria*, 33 (1996), pp. 29-46
- FALCÓN y TELLA, R., “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario”, *Crónica Tributaria*, 61 (1992), pp. 27-36.
- FALCÓN y TELLA, R., “El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del leasing”, *Quincena Fiscal*, 22 (1997), pp. 5-9.
- FALCÓN y TELLA, R., “La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, 8 (1996), pp. 5-8.
- FALSITTÀ, G., *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Milán, Giuffrè, 1985.
- FALSITTÀ, G., “La Dichiarazione tributaria ed il bilancio d’esercizio”, en A. Amatucci, dir., *Tratato di diritto tributario*, vol. III, Padua, Cedam, 2001.
- FANTOZZI, A., “Accantonamenti ed oneri diversi: loro deducibilità alla luce delle nuove norme”, en Vv. Aa., *Incontri con il Banco di Roma. Il reddito d’impresa*, vol. III, t. 2, Roma, 1974.
- FANTOZZI, A., “La nuova disciplina del bilancio d’esercizio in attuazione della IV Directiva CEE: i rapporti fra la nuova disciplina dei bilancio e la normativa tributaria”, en *Rivista di Diritto Tributario*, 9 (1991), pp. 587 y 599.
- FANTOZZI, A., “Le valutazioni dei beni delle società ai fini del bilancio e della dichiarazione dei redditi”, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. I (1970), pp. 837-865.
- FANTOZZI, A. y ALDERIGHI, M., “Il bilancio e la normativa tributaria”, *Rassegna Tributaria*, 3 (1984), pp. 117-125.
- FERNANDES FERREIRA, R., *Gestão, contabilidade e fiscalidade*, vol. I, Lisboa, Editorial Notícias, 1997.

- FERNANDES FERREIRA, R., *Gestão, contabilidade e fiscalidade*, vol. II, Lisboa, Editorial Notícias, 1999.
- FERNANDEZ DEL POZO, L., *El Derecho contable de fusiones y escisiones*, 2ª ed., Marcial Pons, Barcelona, 2008.
- FERNÁNDEZ IPARRAGUIRRE, J. L. y CASADO MAYORDOMO, M., *Contabilidad financiera para directivos*, 5ª ed., Madrid, ESIC, 2008.
- FERNÁNDEZ IPARRAGUIRRE, J. L., *Contabilidad financiera para directivos*, 4ª ed. Madrid, ESIC, 2005.
- FERNÁNDEZ PILRA, J. M., *Una aportación a la construcción del Derecho contable*, Madrid, Instituto de Planificación Contable, 1986.
- FERRARA, F. / CORSI, F., *Gli imprenditori e le società*, Milán, Giuffrè, 1978.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., “Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 104 (1999), pp. 669-685.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., “Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, 5 (1996), pp. 11-16.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. y SARTORIO ALBALAT, S., *Curso de Derecho Financiero español*, vol. III, 23ª ed., Barcelona, Marcial Pons, 2003.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. y SARTORIO ALBALAT, S., *Derecho tributario. Parte especial*, Barcelona, Marcial Pons, 2004.
- FERRI, G., “In tema de verità, di chiarezza e di precisione nel bilancio di esercizio”, *Rivista di Diritto Commerciale*, II Parte (1971), pp. 247- 264.
- FERRI, G., *Manuale di Diritto commerciale*, 5ª ed., Turín, UTET, 1982.
- FIORI, G., *Il principio della “rappresentazione veritiera e corretta” nella redazione del bilancio di esercizio. Considerazioni critiche e profili evolutive dell’ informazione societaria*, Milán, Giuffrè, 1999.
- FÖRSCHLE, G., “Bedeutung der umgekehrten Massgeblichkeit für die Bilanzierung von Pensionverpflichtungen und Zuwendungen an Unterstützungskassen”, *Deutsches Steuerrecht*, 44 (1991), pp. 1441-1476.
- FREEDMAN, J., “Defining taxable profit in a changing accounting environment”, *British Tax Review*, 5 (1995), pp. 434-444
- FREEDMAN, J., “Financial and tax accounting: Transparency and ‘truth’”, en W. Schön, ed., *Tax and corporate governance*, Heidelberg, Springer, 2008, pp. 71-92.
- FREEDMAN, J., “Ordinary principles of commercial accounting – clear guidance or a mystery tour?”, *British Tax Review*, 6 (1993), pp. 468-478.

- FREEDMAN, J., “Profit and prophets – law and accountancy practice on the timing of receipts – recognition under the earnings basis (Schedule D, Cases, I & II), I Parte”, *British Tax Review*, 2 (1987), pp. 61-79.
- FREEDMAN, J., “Profit and prophets – law and accountancy practice on the timing of receipts – recognition under the earnings basis (Schedule D, Cases, I & II) II Parte”, *British Tax Review*, 3 (1987), pp. 104-133.
- FREEDMAN, J., “The role of realization: accounting, company law and taxation, en VV. AA., The influence of corporate law and accounting principles in determining taxable income”, *Proceedings of a seminar held in Geneva in 1996 during the 50th Congress of the International Fiscal Association*, vol. 21b, La Haya/Londres/Boston, Kluwer Law International, 1997, pp. 29-48.
- FREEDMAN, J., “Treatment of capital gains and losses”, en Peter Essers y Arie Rijkers, eds., *The notion of income from capital*, Ámsterdam, IBFD, 2005.
- FREITAS PEREIRA, M. H., *A periodização do lucro tributável*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 152, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1988.
- FREITAS PEREIRA, M. H., *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005.
- FUENTES QUINTANA, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 41, vol. XI, (1961), pp. 161-298.
- GAETANO, A., “L’ «appendice fiscale» al conto economico nello schema di legge delegata per l’attuazione della IV Direttiva CEE”, *Giurisprudenza Commerciale*, año XVIII, Parte I (1991), pp. 275-292.
- GALAPERO FLORES, R. M., “Las variaciones patrimoniales en el Impuesto sobre sociedades”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, 16 (1998), pp. 87-102.
- GALEOTTI, G., *Le origini dell’imposta sui redditi di ricchezza mobile in Italia*, Milán, Giuffrè, 1967.
- GALEOTTI-FLORI, M. A., “Aspetti fiscali della politica di bilancio”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 6 (1974), pp. 938-992.
- GAMMIE, M. et al, *Achieving a common consolidated corporate tax base in the EU*, Bruselas, CEPS, 2005.
- GARCÍA FRÍAS, M. A., “Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán sobre el Impuesto sobre la renta”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 122 (2004), pp. 243-269.

- GARCÍA FRÍAS, M. A., “La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico”, *Acta Salmanticensia, Estudios Jurídicos*, 74, Salamanca, Ediciones de la Universidad de Salamanca, 1994.
- GARCÍA FRÍAS, M. A. y SANZ CLAVIJO, A., “Jurisprudencia constitucional financiera”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 149 (2011), pp. 195-216.
- GARCÍA MÁYNEZ, E., *Introducción al estudio del derecho*, 1ª ed., México D.F., Editorial Porrúa, 1940.
- GARCÍA MORENO, V. A., “Breve análisis de la exigencia de la contabilización de los gastos como requisito de deducibilidad”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 94 (1997), pp. 199-213.
- GARCÍA MORENO, V. A., *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, Tecnos, 1999.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Valladolid, Lex Nova, 1992.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J., *El Deber de contabilidad en Derecho tributario*, Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2001.
- GARRETA SUCH, J. M., *Introducción al Derecho contable*, Madrid, Marcial Pons, 1994.
- GARRIDO DE PALMA, V. M., *Estudios sobre la sociedad anónima*, II vol., Civitas, Madrid, 1993.
- GARRIGUES WALKER, A., BARRAGAN LOZANO, A. y DIEZ-ALEGRIA FRAX, M., *La empresa ante la Ley de reforma del sistema tributario*, Asociación para el Progreso de la Dirección, 1964.
- GARRIGUES, J., *Curso de Derecho mercantil*, 7ª ed., Madrid, Imprenta Aguirre, 1976.
- GARRIGUES, J., *Tratado de Derecho mercantil*, s.l., 1947.
- GASSNER, W., “The influence of tax principles on the taxation of income from capital - a response”, Peter Essers y Arie Rijkers, eds., *The notion of income from capital*, Ámsterdam, IBFD, 2005.
- GAVAZZI, G., *Delle antinomie*, Turín, G. Giappichelli, 1959.
- GERTZMAN, Stephan, *Federal tax accounting*, 2ª ed., Boston, Warren Gorham Lamont, 1993.
- GEST, G. y TIXIER, G., *Manuel de Droit Fiscal*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1986.
- GHINI, A., *Le valutazioni per il bilancio di esercizio*, Milán, L. di G. Pirola, 1972.
- GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho tributario*, trad. F. Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

- GIGER, E., “Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen”, *Der Schweizer Treuhänder*, 5 (2009), pp. 324-328.
- GIL MACIÁ, L., “La convalidación fiscal de la permisividad contable: el efecto de la dependencia inversa”, *Impuestos*, 13 (2005), pp. 15-43.
- GIORDANO, S., *Il nuovo manuale delle scritture contabili*, 5ª ed., Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2009.
- GIOVANNI, D. C., “La Distribuzione degli utili agli azionisti ordinari nell’esperienza anglo-americana (profili comparatistici)”, *Rivista delle Società*, vol XIX (1974), pp. 148-199.
- GIOVANNINI, A., “Bilancio civile e variazioni fiscali”, *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. LII, Parte I (1993), pp. 587-647
- GOBBIS, F., *Il bilancio delle società anonime*, Milán, Dante Alighieri, 1931.
- GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección*, Madrid, McGraw-Hill, 1998.
- GOMEZ DE LA SERNA, P. y REUS y GARCÍA, J., *Código de Comercio anotado y comentado*, 7ª ed., Madrid, Imprenta de la Revista de Legislación, 1878.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997.
- GONZÁLEZ, E. y LEJEUNE, E., *Derecho Tributario*, t. 1, (2ª ed.), Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2000.
- GOODE, R., “Changing views of the personal income tax”, en L. Eden, ed., *Retrospectives on public finance*, Durham, D.U.P., 1991, pp. 93-117.
- GORDON, P.D. y GRAY, S. J., *European financial reporting - United Kingdom*, Londres, Routledge, 1994.
- GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto de Sociedades*, t. 1, Madrid, Extecom, 1988.
- GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto de Sociedades*, t. 2, Madrid, Extecom, 1989.
- GRAETZ, M. J. y GRISWOLD, E. N., *Federal income taxation: principles and policies*, Nueva York, Foundation Press, 1985.
- GRABO, T., *Private Company Limited by Shares: An Analysis of Tax Accounting Rules in the United Kingdom and Germany*, Nordstedt, GRIN, 2008.
- GRAU, A., *Gewinnrealisierung nach International Accounting Standards*, Wiesbaden, D.U.V., 2002.
- GRECO, P., *Le società nel sistema legislativo italiano. Lieneamenti generali*, Turín, G. Giappoichelli, 1959.

- GREEN, S., "Accounting standards and tax law: complexity, dynamism and divergence", *British Tax Review*, 5 (1995), pp. 445-451.
- GREGORIO, A., *Corso di diritto commerciale*, 6ª ed., Milán, S.E.D.A, 1960.
- GURTNER, P., "Nueue Rechnungslegung- Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?", *ASA/Archives*, 1/2 (2000), pp. 63-104.
- HABERSACK, M. y BAYER, W., *Aktienrecht im Wandel*, vol. 1, Tübingen, Mohr Siebeck, 2007.
- HADDOU, G., "Fiscalité et comptabilité. Évolution législative depuis 1920", *Revue Française de Comptabilité*, 225 (1991), pp. 55-64.
- HAMEL, J. y LAGARDE, G., *Traité de Droit Commercial*, t. 1, Paris, Dalloz, 1954.
- HENDRIKSEN, E. S. y BREDA, M. F. van, *Accounting theory*, 1ª ed. revisada, Chicago, Irwin, 1970.
- HENDRIKSEN, E. S. y BREDA, M. F. van, *Accounting theory*, 5ª ed., Chicago, Irwin, 1992.
- HENDRIKSEN, E. S., *Accounting theory*, 1ª ed., Chicago, Irwin, 1965.
- HENNRICH, J., "Bilanz- und Steuerrechtliche Aspekte der sogenannte Scheinauslandsgesellschaften", en K. P. Berger, *Zivil und Wirtschaftsrechts im Europäischen und Globalen Kontext*, Berlin, De Gruyter, 2006, pp. 387-402.
- HENNRICH, J., "Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?", en Iris Ebling, ed., *Besteuerung von Einkommen*, Munich, Otto Schmidt, 2001.
- HENO, R., *Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards*, 5ª ed., Heidelberg, Physica-Verlag, 2006.
- HENSEL, A., *Derecho Tributario*, Barcelona, Marcial Pons, 2005.
- HERNÁNDEZ ESTEVE, E., "Problemática general de una historia de la contabilidad en España. Revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas", en Comisión de Estudio de Historia de la Contabilidad de AECA, *En torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España*, Madrid, AECA, 1996, pp. 45-114.
- HERRERA MOLINA, P. M., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Barcelona, Marcial Pons, 1998.
- HERZIG, N., "Diagonale Massgeblichkeit bei Umwandlungsvorgängen", *Finanz Rundschau*, 4 (1997), pp. 123-125.
- HERZIG, N., "Verlängerte Massgeblichkeit und Bilanzpolitik", *Der Betrieb*, 21 (1992), pp. 1053-1054.

- HEYMANN, E. y HORN, N., *Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht): Kommentar*, 2ª ed., Berlin, De Gruyter, 1999.
- HICKS, J. R., “Income”, en R. H. Parker y G. C. Harcourt, eds., *Readings in the concept and measurement of income*, Nueva York, Cambridge University Press, 1969, pp. 74-83.
- HICKS, J. R., “Maintaining capital intact: a further suggestion”, en R. H. Parker y G. C. Harcourt, eds., *Readings in the concept and measurement of income*, Cambridge Nueva York, University Press, 1969, pp. 132-142.
- HOLE, D., “Revenue recognition”, *British Tax Review*, 2 (2003), pp. 77- 91.
- HOLMES, K., *The concept of income: a multi-disciplinary analysis*, Ámsterdam, IBFD, 2001.
- HORNGREN, C. T., GARY, L. S. y ELLIOTT, J. A., *Introducción a la contabilidad financiera*, 7ª ed., México D. C., Pearson Educación, 2000.
- HOUIN, R. y BOULOC, B., *Les Grands Arrêts de la jurisprudence commerciale*, t. 1, 2ª ed., Paris, Sirey, 1976.
- HÜFFER, U., “§ 238”, en C-W. Canaris, W. Schilling y Ulmer, p., *Handelsgesetzbuch*, Berlín/ Nueva York, Walter de Gruyter, 2002.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I., “¿Contabilidad principalista o reglamentista?”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 266 (2002), pp. 975-1051.
- JAEGER, P. G. y DENOZZA, F., *Apunti di diritto commerciale. I, Impresa e società*, Milán, Giuffrè, 2000.
- JAEGER, P. G., *Il bilancio d’esercizio delle società per azioni. Problemi giuridici*, 2ª ed., Milán, Giuffrè, 1988.
- JULIÁ IGUAL, J. F. y SERVER IZQUIERDO, R. J., *Contabilidad financiera*, Valencia, Editorial de la Universidad Politécnica de Valencia, 2006.
- JULIÁ IGUAL, J. F., *Introducción a la contabilidad*, Valencia, Editorial de la Universidad Politécnica de Valencia, 2005.
- KARPEN, H.-U., *Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik*, Walter de Berlin, Gruyter, 1970.
- KAVELAARS, P., “Accrual versus realization”, en Peter Essers y Arie Rijkers, eds., *The notion of income from capital*, Ámsterdam, IBFD, 2005, pp. 127-146.
- KAY, J. A., “Tax policy: a Survey”, en S. James, ed., *Critical perspectives on the world economy*, Londres, Routledge, 2002.
- KELSEN, H., *Allgemeine Theorie der Normen*, Viena, Manzche, 1979.
- KELSEN, H., *Teoría pura del derecho*, 7ª ed., México D.C., Porrúa, 1993.

- KERN, A., *Die Erstellung einer Einheitsbilanz vor dem Hintergrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes*, Norderstedt, GRIN, 2009.
- KERSTING, C., “Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung in Grossbritannien”, en W. Schön, ed. *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Colonia, Otto Schmidt, 2005, pp. 283-364.
- KIRKPATRICK, J. y GARABEDIAN, D., “La rectification du bilan de la société anonyme en droit privé et en droit fiscal, note sous Cassation, 12 mai 1989”, *Revue Critique de Jurisprudence Belge*, 10, (1992), pp. 317-347.
- KNOBBE-KEUK, B., *Bilanz- und Unternehmenssteuerecht*, 9ª ed., Colonia, Otto Schmidt, 1993.
- KRUSE, H. W., *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, Rechtsnatur und Bestimmung*, Colonia, Otto Schmidt, 1970.
- KÜTING, K. / HAEGGER, B., “Die Auswirkungen des Steuerreformgesetzes 1990 auf die handelsbilanzielle Rechnungslegung”, *Betriebs-Berater*, 9 (1988), pp. 591-601.
- LA ROSA, S., “Le norme generali” sui rapporti tra bilancio e dichiarazione (Artículo 75, commi 3º, 4º, 6º e 76, comma 6º)”, en V. Uckmar, C. Magnani y G. Marongiu, dirs., *Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Padua, Cedam, 1988, pp.
- LABATUT CERER, G., *Contabilidad y fiscalidad del resultado empresarial*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, Ministerio de Economía e Hacienda, 1992.
- LAGARRIGUE, J.-P., “Réflexions sur le décret fiscal du 14 mars 1984”, *Revue Française de Comptabilité*, 151 (1984), pp. 442-449.
- LAGARRIGUE, J.-P. y PAVIE, A., *Le droit comptable*, t. 1, Paris, Litec, 1984.
- LANG, J., *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*, Colonia, Otto Schmidt, 1988.
- LANG, J., “Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung”, en Leffson, Rückle y Grossfeld, eds., *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*, Colonia, Otto Schmidt, 1986.
- LANG, J., “Konsumorientierte Besteuerung von Einkommen aus rechtlicher Sicht”, en M. Ahlheim, H-D. Wenzel y W. Wiegard, eds., *Steuerpolitik. Von Theorie zur Praxis. Festschrift für Manfred Rose*, Berlin, Springer, 2003, pp. 325-344.
- LANG, J., “The influence of tax principles on the taxation of income from capital”, en Peter Essers y Arie Rijkers, eds., *The notion of income from capital*, Ámsterdam, IBFD, 2005.
- LARENZ, K., *Metodología de la ciencia del derecho*, trad. Rodríguez Molinero, M., Barcelona, Ariel, 1994.
- LAUFENBURGER, H., *Mécanisme des impôts en France*, Paris, Recueil Sirey, 1948.

- LAUSE, B. y SIEVERS, H., “Massgeblichkeitsprinzip und Steuerreform 1990”, *Betriebs-Berater*, 1 (1990), pp. 24-32.
- LEE, T., *Income and value measurement*, 3ª ed., Londres, Thomson, 1996.
- LEFFSON, U., *Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung: Rechtsnatur und Bestimmung*, 7ª ed., Dusseldorf, IDW, 1987.
- LEUCHT, A., “Die umgekehrte Massgeblichkeit und ihre geplante gesetzliche Neufassung”, *Der Betrieb*, 45 (1989), pp. 2237-2239.
- LIBONATI, B., *Bilancio delle società. Estratto dall'appendice del Novissimo Digesto italiano*, Turín, UTET, 1979.
- LITTMANN, E., *Das Einkommensteuerrecht*, 10ª ed., Estugarda, Schäffer, 1972.
- LIZULL, R., “Brevi note sui decreti di attuazione delle direttive comunitarie in materia di bilanci e fusione”, *Bolletino Tributario*, 11 (1991), pp. 828-830.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, Nicomedes, “Notas sobre el modelo de relaciones entre normas mercantiles y fiscales”, *Tribuna Fiscal*, 5, 1991, pp. 49-58.
- LOSANO, M. G., *I grandi sistemi giuridici. Introduzione ai diritti europei ed extraeuropei*, Roma, Latera, 2001.
- LUTTER, M., *Europäisches Unternehmensrecht*, 4ª ed., Walter de Gruyter, Berlin, 1996.
- LUZZATI, C., “Discretion and ‘indeterminacy’ in Kelsen’s theory of legal interpretation”, en L. Gianformaggio, ed., *H. Kelsen legal theory, a diachronic perspective*, Turín, Giapicchelli, 1990, pp. 123-138.
- MACARIO, E. y MIELE, L., *Deduzioni extracontabili*, Milán, Wolters Kluwer, 2007.
- MACDONALD, G., “Matching accounting and taxable profits: reflections on Gallagher v. Jones”, *British Tax Review*, 5 (1995), pp. 484-498.
- MACDONALD, G., *The taxation of business income: aligning taxable income with accounting income*, Londres, The Institute for Fiscal Studies, 2002.
- MAGRANER MORENO, F. J., “¿Hasta qué punto es necesario que un gasto se contabilice para que sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades?”, *Revista Técnica Tributaria*, 27 (1994), pp. 51-58.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A., *La nueva regulación del impuesto sobre sociedades*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1996.
- MANN, G., “Bilanzsteuerrechtliche Probleme nach dem Inkrafttreten des Bilanzrichtlinien-Gesetzes”, *Der Betrieb*, 43 (1986), pp. 2199-2203.

- MANTERO SAENZ, A., “Estudio introductorio”, en Vv. Aa., *Impuesto sobre sociedades: Comentarios al reglamento*, Madrid, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, 1984.
- MANZON, G. B. y PLESKO, G. A., “The relation between financial and tax reporting measures of income”, *Tax Law Review*, 2 (2002), pp. 175-214.
- MARTELLA, Melo, “La determinazione del reddito d’impresa”, en L. Natoli, ed., *La riforma tributaria e l’IRES*, Soveria Mannelli, Rubbetino, 2004, pp. 85-140.
- MARTÍN MESA, L., *Contabilidad y fiscalidad*, 1ª ed., Jaén, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Jaén, 2009.
- MARX, F. J., “Verlängerte Massgeblichkeit und Steuerbilanzpolitik, Steuer und Studium”, 11 (1996), pp. 490-498.
- MATHIAK, W., “§ 5”, en Kirchof y Sohn, *Einkommensteuergesetz-Kommentar*, Heidelberg, Müller, 1991.
- MAY, G. O., “Historical forward”, en D. T. Smith y J. K. Butters, *Taxable and business income*, Nueva York, National Bureau of Economic Research, 1949, pp. xvii-xxv.
- MAYER, S., “Entwicklung der Massgeblichkeit in Deutschland”, en Wolfgang Schön, *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Colonia, Otto Schmidt, 2005, pp. 147-206.
- MAYR, G., “CCCTB: Der Steuerpflichtige Unternehmensgewinn- gemeinsame Strukturelemente”, en W. Schön, U. Schreiber y C. SPENGEL, eds., *A Common consolidated tax base for Europe*, Berlin, Springer, 2008, pp. 85-93.
- MAZZA, G., “Interrelazioni e interferenze tra bilancio d’esercizio e dichiarazione fiscale”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 6 (1974), pp. 993-1001.
- MAZZA, G., “L’autonomia economica e giuridica della ‘dichiarazione annullae’ ”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, s.n. (1975), pp. 195-252.
- McCOURT, P. y RADCLIFFE, G., “ ‘Les relations fiscalité-comptabilité’ in France: a model for Europe?”, *British Tax Review*, 5 (1995), p.461-483.
- MCINTYRE, M. J., “The deduction of interest payments in an ideal tax on realized business profits”, en J. Head y R. Krever, eds., *Tax reform in the 21st century: a volume in memory of Richard Musgrave*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2009, pp. 385-406.
- MCMAHON, F. y WEETMAN, P., “Commercial accounting principles: questions of fact and questions of tax law”, *British Tax Review*, 1 (1997), pp. 6-18.
- MEINCKE, J. P., “Bewertung als Rectsproblem”, en A. Raupach, dir., *Werte und Wertermittlung im Steuerrecht*, Colonia, Otto Schmidt, 1984.

- MEINCKE, J. P., “Die sog. Umgekehrt Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aus rechtswissenschaftlicher Sicht”, *Steuer und Wirtschaft*, 1 (1990), pp. 15-21.
- MENTI, F., *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, Padua, Cedam, 1997.
- MERKERT, H. y KOTHS, D., “Verfassungsrechtlich gebotene Entkoppelung von Handels- und Steuerbilanz”, *Betriebs-Berater*, 27 (1985), pp. 1765-1768.
- MERKERT, H. y KOTHS, D., “Das Massgeblichkeitsprinzip als Alibi des Fiskus für rechtswidrige bilanzielle Einflussnahmen”, *Deutsches Steuerrecht*, 15/16 (1987), pp. 508-511.
- MERRYMAN, J. H. y PÉREZ-PERDOMO, R., *The civil law tradition: an introduction to the legal systems of Europe and Latin America*, 3ª ed., Stanford, Stanford University Press, 2007.
- MICALETTI, M., *La théorie des erreurs comptables et des décisions de gestion*, Institut de Droit des Affaires, Marseille, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1995.
- MICHELI, G. A., *Curso de Derecho tributario*, trad. J. Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- MIKOL, A., “The history of financial reporting in France”, en P. Walton, ed., *European financial reporting. A history*, Londres, Academic Press, 1995, pp. 91-122.
- MILLAS, J., “Los determinantes epistemológicos de la teoría pura del derecho”, en Juan Enrique Serra, dir., *Apreciación crítica de la teoría pura del derecho*, Edeval, Valparaíso, 1982, pp. 31-63.
- MILLS, L. y PLESKO, G. A., *Bridging the reporting gap: a proposal for more informative reconciling of book and tax income*, Massachusetts, MIT Sloan School of Management Working paper 4289-03, Massachusetts, 2003.
- MONTI, A., *Reddito civile e reddito fiscale*, Padua, Cedam, 1994.
- MORAL MEDINA, F. J., “Historia del Impuesto sobre sociedades desde 1900 hasta 1922”, *Hacienda Pública Española*, 24-25 (1973), pp. 21-41.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I., *La discrecionalidad en el Derecho tributario*, Valladolid, Lex Nova, 1998.
- MORENO ROJAS, J., *Contabilidad y fiscalidad*, Sevilla, Universidad de Sevilla, 1997.
- MORENO ROJAS, J., *Contabilidad y fiscalidad. Diferencias entre resultado contable y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*, Sevilla, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1997.
- MORLES HERNÁNDEZ, A., *Curso de Derecho mercantil*, vol. I, Caracas, UCAB, 1998.
- MORONI, S., “Cos'è 'reddito' ”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 5, 1982, pp. 793-796.
- MOXTER, A., *Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung*, Tübingen, Mohr Siebeck, 1982.

- MOXTER, A., *Bilanzlehre, Band I, Einführung in die Bilanztheorie*, 3ª ed., Wiesbaden, Gabler, 1984.
- MUSAIO, A., *La riforma del diritto societario. Profili economico-aziendali*, Milano, Francoangeli, 2005.
- MUSGRAVE, R. A. y MUSGRAVE, P. B., *Hacienda pública teórica y aplicada*, 2ª ed., trad. J. M. Lozano Irueste, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- MUTÉN, L., “Treatment of capital gains and losses – a response”, en Peter Essers y Arie Rijkers, eds., *The notion of income from capital*, Ámsterdam, IBFD, 2005.
- NANULA, G., “L’equivoco del così detto bilancio fiscale”, *Bolletino Tributario*, 10 (1979), pp. 781-795.
- NAPIER, C., “The history of financial reporting in the United Kingdom”, en Peter Walton, ed., *European financial reporting. A history*, Londres, Academic Press, 1995, pp. 259–283.
- NAVA, G., “Avremo un nuovo tipo di politica fiscale nella formazione dei bilanci delle società di capitali?”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 6 (1974), pp. 1002-1011.
- NAVARRO FAURE, A., *El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable*, Madrid, La Ley, 2007.
- NAVAS VÁZQUEZ, R., “La comprobación en el Impuesto sobre sociedades”, *Quincena Fiscal*, 6 (1997), pp. 9-14.
- NEEDLES, B., POWERS, M. y CROSSON, S., *Principles of Accounting*, 10ª ed., Stamford, Cengage Learning, 2007.
- NOVACEK, E., “Die Massgeblichkeit der EuGH-Rechtsprechung zur Handelsbilanz für die Steuerbilanz”, *Osterreichisches Recht der Wirtschaft*, 15 (1997), pp. 427-429.
- NOWOTNY, C., *Taxation, accounting and transparency: the missing trinity of corporate life*, en Wolfgang Schön, ed., *Tax and corporate governance*, Heidelberg, Springer, 2008, pp. 101-110.
- NUZZO, E., “Modalità di documentazione delle divergenze esistenti tra utile di bilancio e reddito tassabile”, *Rivista di Diritto Finanziario et Scienza della Finanza*, vol. XLI, I (1982), pp. 596- 621.
- NUZZO, E., “Ricostruzione del contenuto dei rapporti tra bilancio civile e dichiarazione”, *Giurisprudenza Commerciale*, año XII, I (1985), pp. 810-853.
- OCDE, WORKING GROUP ON ACCOUNTING STANDARDS, *The relationship between taxation and financial reporting*, Accounting Standards Harmonization nº. 3, Paris, OCDE, 1987.
- OESTREICHER, A. y SPENGEL, C., “International Accounting Standards, Massgeblichkeitprinzip und Besteuerung”, *Der Betrieb*, 12 (1999), pp. 593-600.

- OLAVO, F., *Direito Comercial*, vol. I, 2ª ed., Lisboa, F.D.L., 1974.
- OLIVEIRA ASCENSÃO, J., *O Direito. Introdução e teoria geral. Uma perspectiva luso-brasileira*, 7ª ed., Coimbra, Almedina, 1993.
- ONIDA, P., “Il bilancio d’esercizio nelle imprese e la sua “standardizzazione” e ‘certificazione’ ”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2 (1974), pp. 197-239.
- ONIDA, P., *Il bilancio d’esercizio nelle imprese. Significato economico del bilancio. Problemi di valutazione*, 4ª ed., Milán, Giuffrè, 1951.
- ONIDA, P., “Natura e limite della politica di bilancio”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 6 (1974), pp. 895-937.
- OSTERLOH-KONRAD, C., “Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerrechtlicher rechnungslegung in Frankreich”, en Wolfgang Schön, ed., *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Colonia, Otto Schmidt, 2005, pp. 365-442.
- PANKOW, M., “Keine Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz im Falle von Sonderabschreibungen”, *Betriebs-Berater*, 3 (1967), pp. 112-114.
- PASCUAL PEDREÑO, E., *Impuesto sobre sociedades y contabilidad*, Valladolid, Lex Nova, 1996.
- PASQUALINI, F., *Le principe de l’image fidèle en droit comptable*, Paris, Litec, 1992.
- PÉREZ BARRERA, R., *La reforma tributaria de 1940*, Barcelona, Imprenta Comas, 1941.
- PÉREZ DE ALGABA CUENCA, M., “Modelo de relación entre contabilidad y fiscalidad. El principio de inscripción contable”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 156, CISS Praxis, 1992.
- PÉREZ DE AYALA, J. L., “Algunas sugerencias de técnica fiscal para la reforma del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 1/2, (2002), pp. 71-86.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. y PÉREZ DE AYALA, M. P., *Fundamentos de Derecho tributario*, 6ª ed., Madrid, Edersa, 2004.
- PERRONE, L., “Evoluzione e prospettive dell’ accertamento tributario”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XLI, II (1982), pp. 79-113.
- PETERSON, H-G., “Werte, Prinzipien und Gerechtigkeit”, en M. Ahlheim, H-D. Wenzel y W. Wiegard, eds., *Steuerpolitik. Von Theorie zur Praxis. Festschrift für Manfred Rose*, Springer, Berlin, 2003, pp. 59-100.
- PEZZER, H.-J., “Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Massstäbe der Besteuerung”, en Werner Dolralt, ed., *Probleme des Steuerbilanzrechts*, Colonia, Otto Schmidt, 1991, pp. 3-28.
- PIAZZA, G., “Il bilancio quale allegato obbligatorio della dichiarazione dei redditi”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 5 (1982), pp. 797-809.
- PICCINELLI, G., *Il bilancio di esercizio nella normativa tributaria*, Padua, Cedam, 2000.

- PINHEIRO PINTO, J. A., *Fiscalidade*, 4ª ed., Porto, Areal, 2004.
- PITA, M. A., *Direito aos lucros*, Coimbra, Almedina, 1989.
- PLAGNET, B., Paris, *Droit fiscal de l'entreprise*, PUF, 1984.
- POHL, K. F., *Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Massgeblichkeitsprinzips*, Colonia, Universidad de Colonia, 1983.
- POLI, R., "Formazione dei principi contabili in Italia", *Rivista dei Dottori Commercialisti*, s.n. (1975), pp. 327-336.
- PONT MESTRES, M., "Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del Artículo 148 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades", *Gaceta Fiscal*, 147 (1996), pp. 63-74.
- PONT MESTRES, M., *Estudios sobre temas tributarios actuales*, vol. I, Barcelona, Universitat de Barcelona Publicacions, 1985.
- PONT MESTRES, M., *Estudios sobre temas tributarios actuales*, vol. II, Barcelona, Universitat de Barcelona Publicacions, 1987.
- PONTAVICE, E., "L'émergence du Droit comptable en France", *Revue Française de Comptabilité*, 150 (1984), pp. 381-393.
- PORCANO, T. M., SHULL, D. M. y TRAN, A. V., "Alignment of taxable income with accounting profit", *Australian Tax Forum*, 4 (1993), pp. 475-510.
- PORTER, G. A. y NORTON, C. L., *Financial Accounting: The Impact on Decision Makers*, Mason, Cengage Learning, 2009.
- POTTITO, E., "I rapporti tra bilancio civile e dichiarazione nella normativa del testo unico delle imposte sui redditi", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanza*, I (1989), pp. 28-43.
- PREVITS, J. y MERINO, B. D., *A history of accountancy in the United States. The cultural significance of accounting*, Columbus, Ohio State University Press, 1997.
- S/a, *Prontuario de la Contribución de Industria y Comercio*, Administración, Madrid, 1877.
- QUEROL GARCÍA, M. T., "Del resultado contable a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades", *Partida Doble*, 118 (2001), pp. 56-69.
- QUINTAS BERMUDEZ, J., *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre sociedades*, Madrid, Civitas, 1984.
- RADCLIFFE, G., "The relationship between tax law and accounting principles in the United Kingdom and France", *Irish Journal of Taxation*, s.n. (1993), pp. 1-20.
- RÄDLER, A., "General description: Germany", en Hugh Ault, ed., *Comparative income taxation. A structural analysis*, La Haga, 1ª ed., Kluwer Law International, 1997.

- RAMÍREZ GONZÁLEZ, F., “La imposición sobre sociedades a partir de 1957”, *Hacienda Pública Española*, 24-25 (1973), pp. 71-115.
- RAMOS DÍAZ, F. J., “La imposición sobre sociedades en el periodo 1922-1957”, *Hacienda Pública Española*, 24-25 (1973), pp. 43-70.
- REBOA, B., “I principi contabili in alcuni paesi dell Europa continentale”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, s.n. (1975), pp. 311-326.
- REIF, C., *Reform der Besteuerung des Einkommens*, Wiesbaden, D.U.V., 2005.
- REPETTI, J.R., “General discription: United States”, en Hugh Ault, ed., *Comparative income taxation. A structural analysis*, 1ª ed., La Haga, Kluwer Law International, 1997.
- REUTER, D., *Die Bewertung von Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002*, Colonia, Josef Eul Verlag, 2007.
- RIAAHI-BELKAOUI, A., *Accounting theory*, 5ª ed., Thomson Learning, 2004.
- RIPERT, G. y ROBLOT, R., *Droit commercial, t. III. Droit fiscal des affaires*, 5ª ed., Paris, L.G.D.J., 1997.
- ROBINSON, A., *Income tax*, 2ª ed., Londres, Stevens & Sons, 1908.
- RODRÍGUEZ ALTUNAGA, R., *Derecho mercantil*, Madrid, Imprenta Clásica Española, 1917.
- RODRÍGUEZ ROBLES, A., *Derecho contable mercantil: el contenido económico de la contabilidad y su eficacia jurídica en el Derecho mercantil español*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1960.
- ROSE, M., “Economic aspects of taxation of income from capital”, Peter Essers y Arie Rijkers, eds., *The notion of income from capital*, Ámsterdam, IBFD, 2005.
- ROTHOEFT, D., *Rückstellungen nach [Paragraphen] 249 HGB und ihre Entsprechungen in den US-GAAP und IAS*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2004.
- ROWLING, S. L., *Tax and Wealth Strategies for Family Businesses*, Chicago, C.C.H., 2007.
- SAINT PULGENT, “Les usages en matière de durée fiscale d’amortissement”, *Revue Française de Comptabilité*, 191 (1988), pp. 92-96.
- SAINZ DE BUJANDA, F., “Métodos de determinación de la base imponible y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”, en Hacienda y Derecho VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973.
- SALDANHA SANCHES, J. L., *A quantificação da obrigação tributária*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 173, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1995.
- SALDANHA SANCHES, J. L., *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2000.

- SALDANHA SANCHES, J. L., *Os IAS/IFRS como fonte de direito ou o efeito Monsieur Jourdain*, en Vv.Aa, *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Professor Sousa Franco*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp. 187-215.
- SAMPIERI-MANGANO, V., *L'imposta di ricchezza mobile e le società commerciale per azioni*, Milán, Società Editrice Libreria, 1935.
- SÁNCHEZ CALERO, F., *La determinación y la distribución del beneficio en la sociedad anónima*, Madrid, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Delegación de Roma Roma-Madrid, 1956.
- SÁNCHEZ CALERO, F., Preliminar a la obra de Arana Gondra, Ley de Auditoría de Cuentas, en SÁNCHEZ CALERO, F. (dirección), *Comentarios a la legislación mercantil*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1995.
- SÁNCHEZ GUILLÉN, M. D., *La contabilidad en el procedimiento de inspección de los tributos*, Cizur Menor, Thomson/Civitas, 2005.
- SANTOLAYA BLAY, M., *Novedades en el Impuesto sobre Sociedades para el año 2002*, Documentos, nº 9/02, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 2002.
- SANZ GADEA, E., *El nuevo Impuesto de Sociedades. Incidencia General*, en P. Yebra, C. García Novoa y A. López Díaz, dirs., *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, Granada, Comares, 1998.
- SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, t. I, 3ª ed., Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1991.
- SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, t. I, 4ª ed., Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2004.
- SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, t. II, 3ª ed., Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1991.
- SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos*, t. II, 4ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.
- SANZ GADEA, “La reforma del Impuesto sobre sociedades de 1995 y su proyección en el tiempo”, en Rodríguez Ondarza, Gutiérrez Lousa y Galán Ruiz, (eds.), *El Impuesto sobre sociedades*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 2010.
- SANZ GADEA, E., “Problemas actuales del Impuesto sobre sociedades en el contexto internacional”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II, t. XII (2003), pp. 2319-2348.
- SARRAZIN, V., “Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und ihre Umkehrung bei steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten”, *Der Betrieb*, 32 (1987), pp. 1597-1599.

- SARRAZIN, V., “Umgekehrte Massgeblichkeit bei ausschliesslich steuerlichem Bilanzierungswahlrecht”, *Der Betrieb*, 17 (1992), pp. 849-850.
- SAUER, K. P., “Konsequenzen aus der umgekehrten Massgeblichkeit nach § 6 Abs. 3 EstG für die Bilanzierungspraxis”, *Der Betrieb*, 47 (1987), pp. 2369-2374.
- SAVIGNY, *Sistema del derecho romano actual*, trad. M. C. Guenoux, J. Mesía y M. Poley, Madrid, Góngora, 1878.
- SHEA, E. E., *The McGraw-Hill guide to acquiring and divesting businesses*, Nueva York McGraw-Hill Professional, 1999.
- SCHEFFLER, W., “Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz. Übersicht über die Reichweite des Massgeblichkeitsprinzip und die Ausnahmen von der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz”, *Betrieb und Rechnungswesen*, Sup. n.º 1 (2004).
- SCHEFFLER, W., *Besteuerung von Unternehmen*, II, 5ª ed., Heidelberg, Müller, 2007.
- SCHEFFLER, W., *Besteuerung von Unternehmen*, II, 6ª ed., Heidelberg, Müller, 2010.
- SCHILDBACH, T., “Massgeblichkeit – Rechtslage und Perspektiven”, *Betriebs-Berater*, 21 (1989), pp. 1443-1453.
- SCHMIDT, L., *Einkommensteuergesetz*, 16ª ed., Munique, Beck’sche, 1997.
- SCHMITZ, T., “Massgeblichkeitsprinzip und Steuervergünstigungen”, *Der Betrieb*, 1 (1986), pp. 14-16.
- SCHNEELOCH, D., “Die Grundsätze der Massgeblichkeit”, *Deutsches Steuerrecht*, 3, (1990), pp. 51-61.
- SCHNEIDER, D., “Eine Reform der steuerlichen Gewinnvermittlung?”, *Steuer und Wirtschaft*, 4 (1971), pp. 326-341.
- SCHNEIDER, D., “Otto H. Jacobs’ ,Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz‘ und dessen Stellung in der Wissenschaftsgeschichte steuerlicher Gewinnermittlung”, *Der Betrieb*, 23 (2000), pp. 1241-1245.
- SCHÖN W., “Internationalisierung der Rechnungslegung und Gläubigerschutz”, *Wirtschaftsprüfung*, 54 (2001), pp. 74-79.
- SCHÖN, W., “International accounting standards – a ‘starting point’ for the Common European Tax Base?”, *European Taxation*, 10 (2004), pp. 426-440.
- SCHÖN, W., “The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?”, *Tax Law Review*, 58 (2005), pp. 111-148.
- SCHREIBER, U., “§ 5 EstG”, en Walter Blümich, ed., *EstG, KStG, GewStG Kommentar*, Munique, Franz Vahlen, 2003.

- SCHREIBER, U., *Besteuerung der Unternehmen: Eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung*, 2ª ed., Berlin/Heidelberg, Springer, 2008.
- SCHROEDER, R. G. y CLARK, M. W., *Accounting theory*, 6ª ed., John Wiley, Nueva York, 1998.
- SCHULZE-OSTERLOH, J., “Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ihre Umkehrung und das Bilanzrichtlinien-Gesetz”, *Finanz-Rundschau*, 21 (1986), pp. 545-554.
- SCHULZE-OSTERLOH, J., “Handelsbilanz und steuerliche Gewinnvermittlung”, *Steuer und Wirtschaft*, 3 (1991), pp. 284-296.
- SCHUTTE-VEENSTRA, H., BOSCHMA, H. y LENNARTS, M.-L., *Alternative systems for capital protection*, La Haga, Kluwer, 2005.
- SCHÜTZ, R., *Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 EStG - ein Fossil?*, Munich, LIT, 2002.
- SEGAL, M., *The Essentials of Income Taxation*, Nueva Jersey, Research & Education Association, 1992.
- SEIDMAN, J. S., *Seidman's legislative history of federal income tax laws. 1938-1861*, New Jersey, The Law Book Exchange, 2003.
- SIMONETTO, E., *I bilanci. Appunti dalle lezioni di diritto commerciale tenute nell'anno accademico 1966-67 nella Facoltà di Economia e commercio dell' Università di Padova sede distaccata di Verona*, Padua, Cedam, 1972.
- SIMONS, H. C., “The definition of income”, en R. H. Parker y G. C. HARCOURT, eds. *Readings in the concept and measurement of income*, Nueva York, Cambridge University Press, 1969.
- SLOT, W. B. y GERRITS, E. D. M., “Can IFRS also become the standard for Netherlands tax purposes?”, *European Taxation*, 8 (2009), pp. 409-414.
- SMITH, D. T. y BUTTERS, J. K., *Taxable and business income*, Nueva York, National Bureau of Economic Research, 1949.
- SÖFFING, G., “Erhöhung des Wertansatzes in der Handelsbilanz nach Inanspruchnahme von Abschreibungsvergünstigungen”, *Finanz-Rundschau*, 13, (1976), pp. 313-315.
- SÖFFING, G., “Offene Fragen beim umgekehrten Massgeblichkeitsgrundsatz (Teil I)”, *Der Betrieb*, 5 (1988), pp. 241-247.
- SOLÉ VILLALONGA, G., *La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900*, Madrid, Ediciones de Derecho Financiero, 1967.
- SOLER ROCH, M.T., *Incentivos a la inversión y Justicia Tributaria*, 1ª ed., Madrid, Civitas, 1983.

- SOLOMONS, D., *Economic and accounting concepts of income*, en R. H. Parker y G. C. HARCOURT, eds. *Readings in the concept and measurement of income*, Nueva York, Cambridge University Press, 1969, pp. 106-122.
- SOTO, M. y ORTEGA, A., “Relaciones entre criterios contables y fiscales en la Comunidad Económica Europea”, en VV. AA., *Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades, Tomás Millán in memoriam*, Madrid, ICAC, 1990.
- SPANNHORST, B., *Die Grundsätze orrdnungsmässiger Buchführung. Rechtsnatur, Entstehung und Ermittlung*, Osnabrück, Westfälischen Wilhelms/Universität zu Münster, 1973.
- SPENGEL, C., “International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (Teil I)”, *Internationales Steurrrecht*, 1 (2003), pp. 29-36.
- SPENGEL, C., “International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (Teil II)”, *Internationales Steurrrecht*, 2 (2003), pp. 67-72.
- SPENGEL, C., “International Accounting Standards, tax accounting and effective level of company tax burdens in the European Union”, *European Taxation*, 7 (2003), pp. 253-266.
- STAMMATI, G., *L'imposta sulle società in Italia*, en *Natura ed effetti economici di un'imposta sulle società*, Atti del I Convegno di studi di Roma, Milán, Giuffrè, 1955.
- STOBBE, T., “Eingeschänkte Massgeblichkeit bei den Herstellungskosten”, *Finanz-Rundschau*, 4 (1994), pp. 105-109.
- STOLLENWERK, A., “Steuerbilanz und Steuerbilanzpolitik auf der Grundlage der Handelsbilanz neuen Rechts”, *Der Betrieb*, 21 (1987), pp. 1053-1059.
- SUÁREZ MOSQUERA, C., “Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efectos en el Impuesto sobre sociedades, Parte I”, *Crónica Tributaria*, 130, (2009), pp. 121-115.
- SUÁREZ MOSQUERA, C., “Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efectos en el Impuesto sobre sociedades, Parte II”, *Crónica Tributaria*, 131 (2009), pp. 153-189.
- TABELLINI, P. M., *Brevi note in tema di imposta sul reddito delle società*, Pavia, Università degli Studi di Pavia, 2010.
- TABELLINI, P. M., *L'Imposta dul reddito delle persone giuridiche*, Milán, Giuffrè, 1977.
- TANZER, M., “Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Bewertung in der Steuerbilanz”, en A. Raupach, ed., *Werte und Wertermittlung im Steuerrecht*, Colonia, Otto Schmidt, 1984.
- TEIXEIRA, G., *Manual de direito fiscal*, Coimbra, Almedina, 2008.

- TERRA, B. J. y WATTÉL, P. J., *European tax law*, 5ª ed., La Haya, Kluwer, 2008.
- TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 2, *Parte speciale*, Turín, UTET, 1990.
- THIEL, J., *Bilanzrecht. Handelsbilanz – Steuerbilanz nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz*, 3ª ed., Colonia, Deubner, 1986.
- THIEL, J., “Zur formellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz – Ein Vorschlag de lege ferende”, *Der Betrieb*, 11 (1989), pp. 537-539.
- THIEL, J. y LÜDTKE-HANDJERY, A., *Bilanzrecht*, 5ª ed., Heidelberg, Müller, 2005.
- TILEY, J., “General description: United Kingdom”, en AULT, H.J. (ed.), *Comparative income taxation. A structural analysis*, Kluwer Law International, La Haya, 1997.
- TILEY, J., *Revenue law*, 4ª ed., Oxford, Hart Publishing, 2000.
- TILEY, J., *Studies in the History of Tax Law*, vol. I, Oxford, Hart Publishing, 2004.
- TIPKE, K., “Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe“, en Leffson, Rückle y Grossfeld, eds., *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*, Colonia, Otto Schmidt, 1986, pp. 1-11.
- TIPKE, K. y LANG, J., *Steuerrrecht*, 13ª ed., Colonia, Otto Schmidt, 1991.
- TIPKE, K. y LANG, J., *Steuerrrecht*, 17ª ed., Colonia, Otto Schmidt, 2002.
- TIPKE, K. y LANG, J., *Steuerrrecht*, 18ª ed., Colonia, Otto Schmidt, 2005.
- TOMASIN, G., “Considerazioni sull’ autonoma determinazione del reddito d’ impresa ai fini fiscali”, *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. XLVI, I (1975), pp. 3-16.
- TOMASIN, G., “Contrasti veri e apparenti fra normativa civilistica e tributaria in materia de bilancio e i principi contabili”, *Rassegna Tributaria*, 9/10 (1980), pp. 52-70.
- TRESH, R., *Public finance: A normative theory*, 2ª ed., Orlando, Academic Press, 2002.
- TURRI, T., “Necessità di un rinvio alla tecnica circa il contenuto del bilancio”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, año XXVI (1975), pp. 272- 278.
- UNITED STATES TAX COURT, *Reports of the United States Tax Court*, Washington D. C., Government Printing Office, 1942.
- URIOL EGIDO, C., *La discrecionalidad en el Derecho tributario, hacia la elaboración de una teoría del interés general*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 2002.
- VALACCA, R. y VOCCA, D., “La base imponibile IRAP e i corretti principi contabilie”, *Corriere Tributario*, 8 (1998), pp. 584-586.
- VANDEBOSSCHE, A., *Contribution à l’histoire des sources du droit commercial. Un commentaire manuscrit de l’ordonnance de mars 1673*, Paris, Cujas, 1976.
- VANONI, E., *Opere giuridiche*, Milán, Giuffrè, 1962.

- VEIL, R., “Kapitalerhaltung: Das System der Kapitalrichtlinie versus Situative Ausschüttungssperre”, en M. Lutter, ed., *Das Kapital der Aktiengesellschaft in Europa*, Berlin, Walter de Gruyter, 2006, pp. 91-113
- VERLEY, J., *Le bilan dans les sociétés anonymes, Thèse pour le doctorat*, Paris, Arthur Rousseau, 1906.
- VERNA, G., “Norme generali per le variazioni fiscali al risultato del bilancio”, *Bolletino Tributario*, 9 (1988), pp. 691-696.
- VIANDIER, A. y LAUZAINGHEIN, C., *Droit comptable*, Paris, Dalloz, 1993.
- VIANDIER, A., *Droit comptable*, Paris, Dalloz, 1984.
- VICENT CHULIÁ, F., “Aspectos jurídico-mercantiles de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista General de Derecho*, 628/629 (1997), pp. 453 - 507.
- VICENT CHULIÁ, F., “En torno al concepto y fuentes del Derecho contable”, en Juan Luis Iglesias Prada, coord., *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, vol. I, Madrid, Civitas, 1996.
- VIGANÒ, E., “Reddito economico di impresa e reddito imponibile”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 5 (1974), pp. 727-772.
- VISENTINI, B., *L'imposizione sulle società nelle legislazioni estere*, en *Natura ed effetti economici di un'imposta sulle società*. Atti del I Convegno di studi di Roma, Milán, Giuffrè, 1955.
- VISENTINI, G., “Disciplina fiscale delle società”, *Rivista delle Società*, 27 (1982), pp. 130-182.
- VIVANTE, C., *Trattato di diritto commerciale*, vol. I, Turín, Bocca Editori, 1893.
- WAHL, A., “Offene Fragen beim umgekehrten Massgeblichkeitsgrundsatz”, *Deutsches Steuerrecht*, 12 (1988), pp. 375-377.
- WALTON, P., “Liens entre la comptabilité financière et la fiscalité au Royaume-Uni”, *Revue Française de Comptabilité*, 235 (1992), pp. 48-50.**
- WASSERMEYER, F., “Die Massgeblichkeit des Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes”, en Werner Doralt, dir., *Probleme des Steuerbilanzrechts*, Colonia, Otto Schmidt, 1991.
- WEBER-GRELLET, H., “§ 5”, en L. Schmidt, *Einkommensteuergesetz*, 20ª ed., München, C.H. Beck, 2001.
- WEBER-GRELLET, H., “Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme nach dem Steuerentlastungsgesetz”, *Betriebs-Berater*, 20 (2000), pp. 1024-1029.
- WEBER-GRELLET, H., *Bilanzsteuerrecht*, 8ª ed., Colonia, Otto Schmidt, 2004.
- WEBER-GRELLET, H., “Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 – Ein Fortschritt?”, *Der Betrieb*, 4 (2000), pp. 165-169.

- WEBER-GRELLET, H., *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Colonia, Otto Schmidt, 2001.
- WEHRHEIM, M., *Einkommensteuer und Steuervirkungslehre*, 3ª ed., Wiesbaden, Gabler, 2009.
- WEILBACH, E., “Das Gewicht der ‘materiellen‘ Massgeblichkeit der Handelsbilanz”, *Der Betrieb*, 26 (1989), pp. 1299-1302.
- WEINMAN, H. M., “Conformity of tax and financial accounting”, *Taxes*, 7 (1981), pp. 419-432.
- WENDT, C., *A Common tax base for multinational enterprises in the European Union*, Mannheim, Gabler, 2009.
- WHITEHOUSE, C. y STUART-BUTTLE, E., *Revenue Law. Principles and practice*, 8ª ed., Londres, Butterworths, 1990.
- WHITEMAN, P. y MILNE, D., *Whiteman and Wheatcroft on income tax*, 2ª ed., Londres, Sweet & Maxwell, 1976.
- WHITTINTON, G., Tax policy and accounting standards, *British Tax Review*, 5 (1995), pp. 452-456.
- WIESE, N., *Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*, Norderstedt, GRIN, 2009.
- WILHELM, J., *Kapitalgesellschaftsrecht*, 2ª ed., Berlin, Walter de Gruyter, 2005.
- WILHELM, S., “Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, Fragen und Antworten zu einem wichtigen Prüfungsthema”, *Steuer&Studium*, 2 (1995), pp. 75-78.
- WITTIG, G., “Zur umgekehrten Massgeblichkeit der Steuerbilanz für die Steuerbilanz”, *Deutsches Steuerrecht*, 16/17 (1986), pp. 526-529.
- WOERNER, L., “Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bei Inanspruchnahme subventioneller Steuervergünstigungen”, *Betriebs-Berater*, 34 (1976), pp. 1569-1573.
- WOLF, Michel, “La force probante de la comptabilité sur le plan fiscal”, *Droit et Fiscalité Belge*, s.n. (2003). <<http://www.businessandlaw.be/article476.html>>. [12.03.2006].
- WÖRNER, G., *Handels- und Steuerbilanz nach neuem Recht*, 8ª ed., Munich, Oldenbourg, 2003.
- WUELLER, P., “El concepto de renta gravable”, *Hacienda Pública Española*, 48 (1977), pp. 255-295.
- ZAPPA, G., *Il reddito di impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*, Milán, Giuffrè, 1950.
- ZAPPALÀ, M., “Revisione, certificazione e principi contabili”, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, año XXVI (1975), pp. 278- 287.
- ZIMMERMANN, P., “Zur Zukunft des Massgeblichkeitsprinzips aus dem Blickwinkel seiner Entstehung”, *Steuer und Bilanzen*, 16 (2001), pp. 806-809.

- ZINSER, T., *Körperschaftsteuerrechtliche Behandlung nationaler Konzerne in Deutschland und Spanien*, Munich, Florenz, 1995.
- ZITZLAFF, “Einkommensteuerfragen, Teil I”, *Steuer und Wirtschat*, s.n. (1938), pp. 549-568.
- ZIZZO, G., “Il reddito d’impresa”, en Gaspare Falsittà, ed., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padua, Cedam, 2000.
- ZWEIGERT, W. E., *Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steurbilanz. Entwicklung, Probleme und Vorschläge*, Bona, Institut Finanzen und Steuern, 1981.

JURISPRUDENCIA CITADA

ALEMANIA

- RFH 16.1.1923 (I A 236/22), RFHE 11
- RFH 30.03.1927 (VI A 128/27), RStBl 1927
- RFH 15.2.1927 (I D 5/26) RFHE 20
- RFH 28.4.1936 (I A 138/35) RStBl 1936
- BFH 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl 1969 II
- BFH 24.4.1985 (I R 65/80), BStBl 1986 II
- BFH 21.10.93 (IV R 87/92) BStBl 1994 II
- BFH 24.1.01 (I R 39/00) BStBl 2005 II

ESPAÑA

- Tribunal Supremo, núm. 5257/1999, de 08/06/2004.
- Tribunal Económico-Administrativo Central, núm. 00/3603/2005, del 15 de Marzo de 2007.

EUA

- Eisner v. Macomber*, (1920) United States Reports 252
- U. S. v. Anderson* (1926) United States Reports 269
- Eastman Kodak Co. v. United States*, (1936) Federal Supplement 13
- Automobile Club of Michigan v. the United States* (1957) United States Reports 353
- Patchen v. Commissioner* (1958), Tax Cases 27
- M. Drazen v. Commissioner* (1960), Tax Cases 34.
- American Automobile Association v. United States* (1961), United States Reports 367
- All-Steel Equipment v. Commissioner of Internal Revenue* (1970), Tax Cases 54

Thor Power Tool Company v. Commissioner (1979), United States Reports 439

FRANCIA

Conseil d'État

C.E. 8.4.1927, Jurisprudence du Conseil d'État, Table decennale, I

C.E. 10.2.1928, Jurisprudence du Conseil d'État, Table decennale, I

C.E. 1.3.1929, Jurisprudence du Conseil d'État, Table decennale I

C.E. 22.3.1929, Jurisprudence du Conseil d'État, Table decennale, I

C.E. 2.2.1938, *req.* 29069, Recueil Lebon

C. E. 19.3.1958, *req.* 35368, Recueil Lebon

C.E. 23.1.1961, *req.* 47 543, Recueil Lebon.

C.E. de 9.6.1971, *req.* C0079, Recueil Lebon

C.E. 5.10.1977, *req.* 2667, Revue de Droit Fiscal núm. 15-16, 1978

C.E. 4.7.1979, *req.* 05511, Recueil Lebon

C.E. 13.7.1979, *req.* 5763, Revue de Droit Fiscal núm. 42, 1979

C.E. 27.7.1979, *req.* 4186, Revue de Droit Fiscal núm. 42, 1979

C.E. 2.2.1983, *req.* 29069, Recueil Lebon

C.E. 23.5.1990, *req.* 47764, Tables Recueil Lebon

Cassation

Cassation, 28.6.1862, Dalloz 1862 1

Cassation, 23.6.1883, Dalloz 1883 1

Cassation, 5.12.1898, Journal des Sociétés, 1899

Otros tribunales

Paris, 22.12.1858, Dalloz 1859 1

Douai, 21.4.1862, Dalloz 1862 1

Lyon, 8.6.1864, Sirey, 1865 2

Angers, 11.1.1867, Sirey, 1868 1

Paris, 16.4.1870, Dalloz 1870 2

Orleans, 30.7.1881, Dalloz, 1882 2

Paris, 19.3.1883, Dalloz 1883 1

Paris, 27.12.1883, Journal des Sociétés, 1885

Paris, 10.3.1885, Revue des Sociétés, 1885

Cour de commerce de Nantes, 20.6.1885, Journal des Sociétés, 1886

Rennes, 3.11.1887, Dalloz, 1888 2
Besançon, 1.1.1895, Journal des Sociétés, 1895
Lyon, 31.7.1897, Journal des Sociétés, 1898
Lyon, 16.3.1899, Dalloz 1900 2
Paris, 31.10.1901, Dalloz 1904, 1
Aix, 5.7.1911, Journ. Soc. 1912
Appellation de Paris, 30.9.1975, *req.* 2355/1971

ITALIA

Tribunal de Milán, 23.12.1968, Giurisprudenza Italiana, 1969, I 2
Corte di Cassazione, 13.2.1969, núm. 484, Giurisprudenza Italiana, 1971, I 1
Appellazione de Milán, 11.9.1969, Foro di Padua, 1970, I
Tribunal de Milán, 6.11.1969, Rivista dei Dottori Commercialisti, 1970
Tribunal de Pavia, 26.11.1970, Giurisprudenza Italiana, 1971 I 2
Tribunal de Milán 11.2.1971, Rivista dei Dottori Commercialisti, 1972
Tribunal de Milán 25.10.1971, Giurisprudenza Italiana, 1972, I 2
Tribunal de Milán de 4.9.1978, núm. 4850, Rivista di Diritto Finanziario, 1979, II
Tribunal de Milán, 10.9.1981, Foro Italiano, 1982

PORTUGAL

Supremo Tribunal Administrativo 21.11.2001, proc. núm. 026080 (<http://www.dgsi.pt/jsta>)
Supremo Tribunal Administrativo 18.5.2005, proc. núm. 132/05 (<http://www.dgsi.pt/jsta>)
Tribunal Central Administrativo do Sul 21.2.01, proc. núm. 7016/02 (<http://www.dgsi.pt/jtca>)
Tribunal Central Administrativo do Sul 21.6.2003, proc. núm. 5616/01 (<http://www.dgsi.pt/jtca>)

REINO UNIDO

Lee v. Neuchatel Asphalte Company (1889) Chancery Division (Law Report) 41
Highland Railway Co. Ltd. v. Balderston (1889) Tax Cases 2
Gresham Life Assurance v. Styles, (1892) Tax Cases 3
Vallambrosa Rubber Co. Ltd. v. Farmer (1910) Tax Cases 5
Sun Insurance Office v. Clark (1912) Appeal Cases (Law Report)
Usher's Wiltshire Brewery Ltd. v. Bruce, (1914) Tax Cases 6

J. P. Hall & Co. Ltd. V. I.R.C., (1921) Tax Cases 12
Edward Collins & Sons Ltd. v. CIR, (1924) Tax Cases 12
Whimster & Co. v. Inland Revenue (1925) Tax Cases 12
Lothian Chemical Co. Ltd. V. Rodgers (1926) Tax Cases 11
Lowry v. Consolidated African Selection Trust Ltd. (1940) Tax Cases 23
I.R.C. v. Cock Russell (1949) All England Law Reports 2
Minister of National Revenue v. Anaconda American Brass Ltd. (1956) All England Law Reports 1
Ostime v. Duple Motor Bodies Ltd., (1961) All England Law Reports 2
Odeon Associated Theatres Ltd v. Jones (1971) Tax Cases 48
B.S.C. Footwear Limited v. Ridgway, (1971) All England Law Reports 2
E.C.C. Quarries Ltd. v. Watkis (1975) All England Law Reports 3
Willingale v. Internacional Commercial Bank Ltd. (1978) Tax Cases 52
Rutter v. Charles Sharp & Co. Ltd., (1979) Weekly Law Reports 1
Symons v. Week (1983) Simon's Tax Cases
Threlfall v. Jones (1993) Simon's Tax Cases
Gallagher v. Jones (1994) Weekly Law Reports 2
Herbert Smith v. Honour (1999) Tax Cases 72

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

TJCE 7.1.2003, As. C-306/99, BIAO-Afribank.

NOTA SOBRE LA AUTORA DE ESTE VOLUMEN.

PRINCIPALES PUBLICACIONES

Capítulos de libros

AGUIAR, N., O Direito Fiscal perante as Normas Contabilísticas: Uma Abordagem Metodológica, en ARAÚJO, F. /GAMA, J /OTERO, P., Livro de homenagem ao Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches, Coimbra, 2011. (en publicación).

AGUIAR, N., El Fraude a la Ley Fiscal en el Derecho Europeo (Visto a la Luz de las Concepciones de la Escuela de Salamanca), en LADRÓN DE GUEVARA/GERMÁN PARDO/FABIO LONDOÑO (eds.), Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro. Homenaje a Don Eusebio González García, Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Bogotá, 2010, pp. 432-458. ISBN 978-958-738-081-1.

AGUIAR, N., El marco legislativo del turismo en espacio rural en Portugal, en MELGOSA, J. / JIMÉNEZ, J, Estudios de turismo rural y cooperación entre Castilla y León y Portugal, Departamento de Publicaciones de la Universidad de Salamanca, Salamanca (España), 2010, pp. 113-127. ISBN 978-84-7800-165-1.

AGUIAR, N., La Relación entre la Determinación del Beneficio Imponible en los Impuestos sobre la Renta y la Contabilidad Mercantil, en GONZÁLEZ GARCÍA, E. (Dir.), Temas actuales de Derecho tributario, Bosch Editora, Madrid, 2005, pp. 263-283. ISBN 84-7698-745-5.

Comentarios de códigos legales

AGUIAR, N., Comentários aos artigos 15.º, 16.º, 17.º, 18.º, 21.º, 22.º, 23.º, 24.º, 39.º e 67.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, en TEIXEIRA, G. (ed.) Código do IRC Comentado, LEX-IT. (Publicación electrónica) (en publicación).

AGUIAR, N., Comentários aos artigos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10º, 11º, 12º, 13º, 14º, 15º, 16º, 17º, 30º e 31º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares,

en TEIXEIRA, G., Código do IRS Comentado, LEX-IT.. Publicación electrónica) (en publicación).

Artículos en publicaciones periódicas

AGUIAR, N., La subcapitalización en los convenios para evitar la doble imposición internacional. En particular los convenios firmados por Panamá, in GARCÍA FRÍAS, M. A., (dir.), Comentarios a los convenios de doble imposición firmados por Panamá, Número Especial da Revista Jurídica Panameña, Panamá, 2011. (en publicación). ISSN 2073-2805.

AGUIAR, N., La Financiación de los municipios portugueses, Revista de Tributos Locales, núm. 101, 2011, pp. 195-215. ISSN 1577-2233.

AGUIAR, N., Income taxation and Accounting: Conceptual Tools for Comparing European Systems, Rivista di Diritto e Pratica Tributaria, Cedam/Kluwer, Padua, núm. 3, 2009, pp.1291-1309 . ISSN 0012-3447.

AGUIAR, N., O Regime Fiscal da Subcapitalização na União Europeia e as Relações com Países Terceiros – Uma Síntese, Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, núm. 15, 2009, pp. 81-103. ISSN 1981-2221

AGUIAR, N., El régimen simplificado de determinación del beneficio imponible en el impuesto sobre los beneficios empresariales portugueses, Revista Mundo Fiscal, núm. 4, 2008, pp. 29-37. ISSN 1909-4604

AGUIAR, N., Breve Nota sobre as Regras de Subcapitalização Portuguesas e a sua Articulação com o Direito Comunitário, Revista Fiscal, núm. 12, 2008, pp. 7-13.

AGUIAR, N., Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores, Revista Fiscal, núm. 2, 2008, pp. 7-17.

AGUIAR, N. & LOPES, J. C., Regimes Simplificados (II Parte), Fiscalidade, núm. 30, 2007, pp. 59-73. ISSN 0874-7326.

AGUIAR, N., El sistema tributario local en Portugal, Revista de Tributos locais, núm. 60, 2006, pp. 103-121. ISSN 1577-2233

AGUIAR, N., Regimes Simplificados (I Parte), Fiscalidade, núm. 28, 2006, pp. 93-106. ISSN 0874-7326.

AGUIAR, N., La Fiscalidad de los Beneficios Societarios y de los Capitales en la Unión Europea. Principios fundamentales, Contabilidad y Tributación, núm. 262, 2005, pp. 3-72 ISSN 1138-9540

AGUIAR, N., Modelos normativos de relação entre lucro tributário e contabilidade comercial, Fiscalidade num. 13/14, 2003, pp. 39-49. ISSN 0874-7326.

AGUIAR, N., & LOPES, J., Comércio electrónico on-line e direcção efectiva, Eurocontas, Núm. 34, 2003, pp. 32-35.

Comunicaciones publicadas en actas de encuentros científicos

AGUIAR, N., Finanças Locais e Recursos Naturais em Regiões Periféricas, Actas do IX Workshop da APDR – Associação Portuguesa de Desenvolvimento Regional, sobre “Descentralização financeira e desorçamentação”, Universidade do Minho, Braga, 2011.

AGUIAR, N., Financial Accounting and Taxable Income: Normative Models of Relationship, Actas do XXVII Congresso Anual da European Accounting Association, Praga, 2004.

AGUIAR, N., e LOPES, J., O conceito de direcção efectiva – adequação e evolução face ao actual contexto tecnológico, Actas das XII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, Universidade da Beira Interior, Covilhã, 2002, p. 15.

Dissertaciones

Dissertaciones

AGUIAR, N., La Relación entre la Determinación del Beneficio Imponible y la Contabilidad Mercantil, Estudio de Derecho Comparado (tese de doutoramento), Universidade de Salamanca, Salamanca, Setembro de 2006.

AGUIAR, N., La Armonización de la Tributación de los Beneficios Societarios en la Unión Europea. Principios Fundamentales, Universidade de Salamanca, Salamanca, Novembro de 2003.

Nos encontramos ante un trabajo de gran importancia práctica que, a su vez, se adentra en cuestiones de gran calado teórico, como lo son indudablemente las relaciones entre los principios rectores del derecho tributario y los del derecho mercantil, cuyo análisis contribuye a explicar esa suerte de bicefalia del legislador que le lleva a comportarse de modo distinto cuando regula una misma realidad económica, cual es el beneficio empresarial. Se trata de ramas del derecho público y privado respectivamente cuyas finalidades no tienen por qué ser coincidentes, pero la lectura de estas páginas nos muestra cómo, en su intención de reafirmarse, dos ramas del derecho autónomas han conseguido el efecto contrario, esto es, la influencia mutua de una sobre otra y, con ello, su aproximación. Así el derecho mercantil, guiado por la flexibilidad y la libertad, verá plasmado en el derecho positivo lo que tradicionalmente habían sido usos no escritos, y ello va a producir el efecto de que el derecho tributario se verá favorecido en cuanto al cumplimiento de algunos de sus principios rectores, como son los de legalidad y capacidad contributiva, debido a que el legislador lleva a cabo una remisión a las normas contables en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. La dependencia inicial que tuvo el derecho fiscal del derecho mercantil asimismo se convertirá, con el paso del tiempo, en lo que la autora denomina una dependencia inversa. Pero la labor de limar las asperezas existentes entre estos dos sectores del ordenamiento jurídico no sólo ha sido realizada por el propio legislador, sino que la jurisprudencia ha desempeñado un papel trascendental tanto en los sistemas del *common law* como en los continentales. Así se comprueba la influencia que una tendencia doctrinal o jurisprudencial puede llegar a tener sobre la evolución de un ordenamiento jurídico.